

**Міжнародний стандарт
фінансової звітності
для
малих та середніх підприємств
(МСФЗ для МСП)**

This International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities is copyright of the IFRS Foundation. In the event that the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities has been amended to facilitate its adoption into national law this amendment will be clearly indicated in the text of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities.

The authoritative text of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities and other IASB publications is the text that is published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publication and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Telephone: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411 Web: www.ifrs.org

The IFRS Foundation has waived the right to assert its copyright in the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities in the territory of Ukraine in the Ukrainian language only. The IFRS Foundation reserves all rights outside of the aforementioned territory.

Авторське право на цей Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств належить Фонду МСФЗ. У разі внесення змін до Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств задля сприяння його прийняття у національне законодавство, такі зміни будуть чітко вказані у тексті Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств.

Затвердженим текстом Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств та інших публікацій РМСБО є текст, опублікований РМСБО англійською мовою. З питань публікацій та авторських прав просимо звертатися за адресою:

Департамент з питань публікацій Фонду МСФЗ, Кеннон Стріт 30, Лондон EC4M 6XH, Сполучене Королівство. Телефон: +44 (0)20 7246 6410 Факс: +44 (0)20 7246 6411 Веб-сайт: www.ifrs.org

Фонд МСФЗ відмовився від права відстоювати свої авторські права тільки на Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств на території України українською мовою. Фонд МСФЗ залишає за собою всі права за межами вищезгаданої території.

Зміст

Розділ 1. Малі та середні підприємства	6
Розділ 2. Концепції та основоположні принципи	7
Розділ 3. Подання фінансових звітів	16
Розділ 4. Звіт про фінансовий стан	20
Розділ 5. Звіт про сукупний дохід і Звіт про прибутки та збитки	24
Розділ 6. Звіт про зміни у власному капіталі та звіт про дохід та нерозподілений прибуток	27
Розділ 7. Звіт про рух грошових коштів	29
Розділ 8. Примітки до фінансових звітів.....	34
Розділ 9. Консолідовані та окремі фінансові звіти	36
Розділ 10. Облікова політика, облікові оцінки та помилки	42
Розділ 11. Базові фінансові інструменти	46
Розділ 12. Інші питання фінансових інструментів	60
Розділ 13. Запаси	66
Розділ 14. Інвестиції в асоційовані підприємства.....	71
Розділ 15. Інвестиції у спільні підприємства	75
Розділ 16. Інвестиційна нерухомість	79
Розділ 17. Основні засоби	82
Розділ 18. Нематеріальні активи (крім гудвілу)	88
Розділ 19. Об'єднання бізнесу та гудвіл	93
Розділ 20. Оренда.....	98
Розділ 21. Забезпечення, умовні активи та зобов'язання	105
Розділ 22. Зобов'язання та власний капітал	109
Розділ 23. Дохід від звичайної діяльності.....	114
Розділ 24. Державні гранти.....	120
Розділ 25. Витрати на позики.....	121

Розділ 26. Платіж на основі акцій	122
Розділ 27. Зменшення корисності активів	128
Розділ 28. Виплати працівникам	136
Розділ 29. Податок на прибуток	147
Розділ 30. Перерахування сум в іноземній валюті	154
Розділ 31. Гіперінфляція	159
Розділ 33. Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	165
Розділ 34. Спеціалізовані види діяльності	169
Розділ 35. Перехід на МСФЗ для МСП	173
Глосарій термінів	178

Розділ 1. Малі та середні підприємства

Сфера застосування цього МСФЗ

- 1.1 Цей *МСФЗ для МСП* призначений для застосування **малими та середніми підприємствами** (МСП). В цьому розділі наводяться характерні риси МСП.

Опис малих та середніх підприємств

- 1.2 Малими та середніми підприємствами є суб'єкти господарювання, які:
- а) не є **підзвітними громадськості** та
 - б) оприлюднюють **фінансові звіти загального призначення** для зовнішніх користувачів. Зовнішніми користувачами є, наприклад, власники, що не беруть участь в управлінні підприємством, існуючі та потенційні кредитори, а також кредитно-рейтингові агентства.
- 1.3 Підприємство є підзвітним громадськості, якщо
- а) його боргові інструменти чи інструменти капіталу перебувають в обігу на публічному ринку або воно знаходиться в процесі випуску таких інструментів для обігу на публічному ринку (вітчизняна чи іноземна фондова біржа або позабіржовий ринок, включаючи місцевий та регіональний ринки), або
 - б) на відповідальному зберіганні у нього знаходяться активи великої групи сторонніх осіб, і таке зберігання є одним з основних видів його діяльності. Це характерно для банків, кредитних спілок, страхових компаній, брокерів/дилерів цінних паперів, взаємних фондів та інвестиційних банків.
- 1.4 Деякі підприємства можуть мати на відповідальному зберіганні активи великої групи сторонніх осіб. Зберігання фінансових ресурсів та управління ними довірене таким підприємствам, клієнтами, замовниками або учасниками, які не беруть участь в управлінні підприємствами. Але якщо такі підприємства роблять це на додаток до свого основного виду діяльності (прикладом можуть бути туристичні агенти або агенти з торгівлі нерухомістю, навчальні заклади, благодійні організації, кооперативи, що вимагають певний членський внесок, а також продавці, що отримують платежі авансом за надання товарів чи послуг, такі як комунальні служби), то обов'язку звітувати перед громадськістю в них не виникає.
- 1.5 Якщо цей МСФЗ застосовується підзвітним громадськості підприємством, то його фінансові звіти не можуть характеризуватися як такі, що відповідають *МСФЗ для МСП* – навіть якщо застосування цього МСФЗ підзвітним громадськості підприємством дозволяється чи вимагається згідно із законодавчим чи нормативно-правовим актом в його юрисдикції.
- 1.6 **Дочірньому підприємству, материнське підприємство** якого застосовує **повний комплекс МСФЗ** або яке входить до складу консолідованої групи, що застосовує повний комплекс МСФЗ, не забороняється застосовувати цей МСФЗ при складанні його власних фінансових звітів, якщо саме по собі це дочірнє підприємство не є підзвітним громадськості. Якщо його фінансові звіти характеризуються як такі, що відповідають *МСФЗ для МСП*, то воно має виконувати всі положення цього МСФЗ.

Розділ 2. Концепції та основоположні принципи

Сфера застосування цього розділу

- 2.1 В цьому розділі наводиться **мета подання фінансових звітів** малих та середніх підприємств (МСП) та ознаки, завдяки яким інформація у фінансових звітах МСП є корисною. Також визначаються концепції та базові принципи, на яких ґрунтуються фінансові звіти МСП.

Мета подання фінансових звітів малих та середніх підприємств

- 2.2 Мета подання фінансових звітів малого чи середнього підприємства – надавати інформацію про **фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів** підприємства, яка є корисною для прийняття економічних рішень широким колом користувачів, що не мають повноважень вимагати звітів, пристосованих до їх конкретних інформаційних потреб.
- 2.3 Фінансові звіти також демонструють результати управління, здійснюваного управлінським персоналом – підзвітність управлінського персоналу за довірені йому ресурси.

Якісні характеристики інформації у фінансових звітах

Зрозумілість

- 2.4 Інформація у фінансових звітах має надаватися таким чином, щоб бути зрозумілою для користувачів, які мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку і прагнуть вивчати цю інформації з достатньою ретельністю. Проте необхідність надання зрозумілої інформації не дає права вилучати інформацію на тій підставі, що певним користувачам може бути важко її зрозуміти.

Доречність

- 2.5 Інформація у фінансових звітах має бути доречною для прийняття рішень користувачами. Інформація є **доречною**, якщо вона здатна вплинути на економічні рішення користувачів, допомагаючи їм оцінити минулі, теперішні чи майбутні події або підтверджуючи чи виправляючи їхні минулі оцінки.

Суттєвість

- 2.6 Інформація є **суттєвою** – а отже доречною – якщо її пропуск чи викривлення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які вони приймають на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру статті чи помилки, який оцінюється за конкретних обставин пропуску чи викривлення інформації. Проте некоректно робити або залишати не виправленими несуттєві відхилення від *МСФЗ для МСП* для того, щоб досягти певної картини фінансового стану, результатів діяльності чи руху грошових коштів підприємства.

Достовірність

- 2.7 Інформація у фінансових звітах має бути **достовірною**. Інформація є достовірною, коли в ній немає суттєвих помилок та упередженості і вона правдиво відображає те, що

зазначається або те, що можна обґрунтовано очікувати. Фінансові звіти є упередженими (тобто не нейтральними), якщо, через відбір інформації чи спосіб її подання, вони навмисно впливають на прийняття рішення чи судження для того, щоб досягти наперед визначеного результату.

Превалювання сутності над формою

- 2.8 Операції та інші події та умови слід обліковувати та відображати згідно з їхньою сутністю, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми. Це підвищує достовірність фінансових звітів.

Обачність

- 2.9 Наявність невизначеності, яка неминуче супроводжує багато подій та обставин, визнається шляхом розкриття її характеру та розміру і застосуванням принципу **обачності** під час складання фінансових звітів. Обачність – це прояв певної міри обережності під час формування необхідних за умов невизначеності суджень, таким чином, щоб не завищувати активи чи дохід і не занижувати зобов'язання чи витрати. Проте дотримання обачності не дає права навмисно занижувати активи чи дохід або навмисно завищувати зобов'язання чи витрати. Коротко кажучи, обачність не може бути підставою для упередженості.

Повнота

- 2.10 Для того щоб бути достовірною, інформація у фінансових звітах має бути повною в межах суттєвості та витрат. Неповна інформація може призвести до надання неправдивої або оманливої інформації, а отже недостовірної та недоречної.

Зіставність

- 2.11 Користувачі повинні мати змогу порівняти фінансові звіти підприємства за різні періоди для того, щоб визначати тенденції у його фінансовому стані та результатах діяльності. Користувачі повинні мати також змогу порівняти фінансові звіти різних підприємств, щоб оцінити їхній відносний фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів. Отже, вимір та відображення фінансового впливу подібних операцій та інших подій і умов слід здійснювати послідовно в межах підприємства в різні проміжки часу по відношенню до цього підприємства і також послідовно по відношенню до декількох підприємств. Крім того, користувачів слід ознайомити з **обліковою політикою**, яка застосовується під час складання фінансових звітів, і з будь-якими змінами цієї політики та впливами цих змін.

Своєчасність

- 2.12 Для того щоб бути доречною, фінансова інформація має бути здатною впливати на економічні рішення користувачів. **Своєчасність** передбачає надання інформації в межах часу, необхідного для прийняття рішень. Якщо інформація надається з надмірною затримкою, то вона може втратити свою доречність. У управлінського персоналу може виникнути необхідність знайти оптимальне співвідношення між відносними перевагами надання своєчасної інформації та забезпеченнями її достовірності. Для досягнення оптимального співвідношення між доречністю та достовірністю передусім потрібно керуватися необхідністю задовольняти потреби користувачів, які приймають економічні рішення.

Співвідношення вигід та витрат

- 2.13 Отримані від інформації вигоди повинні перевищувати витрати на її надання. Оцінка вигід та витрат є значною мірою суб'єктивною. Більш того, витрати необов'язково несуть ті користувачі, які отримують вигоди, і часто вигоди від інформації отримуються широким колом зовнішніх користувачів.
- 2.14 Інформація у фінансових звітах допомагає тим, хто надає капітал, приймати кращі рішення, і в результаті цього забезпечує більш ефективне функціонування ринків капіталу та зменшення вартості капіталу для економіки в цілому. Окремі підприємства також отримують вигоди, у тому числі більш легкий доступ до ринків капіталу, покращення відносин з громадськістю та, можливо, зменшення вартості капіталу. Серед вигід також може бути підвищення ефективності управлінських рішень, оскільки внутрішня фінансова інформація на підприємстві часто, хоча б частково, ґрунтується на інформації, підготовленої для складання фінансових звітів загального призначення.

Фінансовий стан

- 2.15 Фінансовий стан підприємства - це співвідношення його активів, зобов'язань та власного капіталу, відображене у **звіті про фінансовий стан**. Ці поняття мають такі визначення:
- а) **актив** – це ресурс, контрольований підприємством в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до підприємства;
 - б) **зобов'язання** – це теперішня заборгованість підприємства, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуваннями, спричинить вибуття з підприємства ресурсів, що втілюють економічні вигоди;
 - в) **власний капітал** – це залишкова частка в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.
- 2.16 Деякі статті, що відповідають визначенню активу або зобов'язання, можуть не визнаватися активами та зобов'язаннями у звіті про фінансовий стан, оскільки не відповідають критеріям **визнання**, наведеним у параграфах 2.27-2.32. Зокрема, для того, щоб актив був визнаним, очікування щодо надходження чи вибуття економічних вигід має бути достатньо певним, щоб відповідати критерію ймовірності.

Активи

- 2.17 Майбутня економічна вигода від активу – це його потенціал, який прямо чи непрямо сприяє надходженню грошових коштів та **їх еквівалентів** до підприємства. Ці грошові потоки можуть виникнути в результаті використання активу або його вибуття.
- 2.18 Багато активів, наприклад основні засоби, мають матеріальну форму. Але матеріальна форма не є обов'язковою для існування активу. Деякі активи є нематеріальними.
- 2.19 При визначенні наявності активу право власності не є вирішальним чинником. Так, наприклад, орендована нерухомість є активом, якщо підприємство контролює вигоди, які очікується отримати від такої нерухомості.

Зобов'язання

- 2.20 Основна характеристика зобов'язання полягає в тому, що підприємство має теперішній обов'язок діяти або робити певним чином. Такий обов'язок може бути юридичним або **конструктивним зобов'язанням**. Виконання юридичного зобов'язання можна забезпечити примусово на підставі обов'язкового для виконання договору чи закріпленої в законодавстві вимоги. Конструктивне зобов'язання – це зобов'язання, що є наслідком дій підприємства, коли:

- а) підприємство повідомило інші сторони, що воно візьме на себе певні зобов'язання згідно з порядком, встановленим минулою практикою або достатньо конкретно поточною заявою, а також
- б) в результаті підприємство створило в інших сторін обґрунтоване очікування, що воно виконає ці зобов'язання.

2.21 Погашення теперішнього зобов'язання зазвичай передбачає виплату грошових коштів, передачу інших активів, надання послуг, заміну даного зобов'язання іншим або перетворення зобов'язання на капітал. Ліквідувати зобов'язання можна й іншими шляхами, наприклад, у результаті відмови кредитора від своїх претензій.

Власний капітал

2.22 Власний капітал – це залишок визнаних активів після вирахування визнаних зобов'язань. У звіті про фінансовий стан він може бути розділений на підкласи. Наприклад, в акціонерному товаристві підкласами капіталу вважаються внесені акціонерами кошти, накопичений нерозподілений прибуток та прямо визнані в капіталі прибутки чи збитки.

Результати діяльності

2.23 **Результати діяльності** – це співвідношення доходу та витрат підприємства протягом звітного періоду. Цей МСФЗ дозволяє підприємствам відображати результати діяльності в одному фінансовому звіті (**звіт про сукупний дохід**) або в двох фінансових звітах (**звіт про прибутки та збитки** та **звіт про сукупний дохід**). **Загальний сукупний дохід** та **прибуток** чи **збиток** часто використовуються як показники діяльності або як основа для інших показників, таких як рентабельність інвестицій або прибуток на акцію. Дохід та витрати визначаються таким чином:

- а) **дохід** – це збільшення економічних вигід протягом звітного 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 або амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам капіталу.

2.24 Визнання доходу та витрат є прямим результатом визнання та оцінки активів і зобов'язань. Критерії визнання доходу та витрат наведено у параграфах 2.27-2.32.

Дохід

2.25 Визначення доходу включає в себе дохід від звичайної діяльності та надходження від інших операцій.

- а) **дохід від звичайної діяльності** – це дохід, який виникає в ході звичайної діяльності підприємства та має багато назв, в тому числі дохід від продажу (реалізації), плата, відсотки, дивіденди, роялті та орендна плата;
- б) **надходження від інших операцій** – це надходження, яке відповідає визначенню доходу, але доходом не є. Коли у звіті про сукупний дохід визнаються надходження від інших операцій, вони зазвичай відображаються окремо, тому що їх корисно знати під час прийняття економічних рішень.

Витрати

- 2.26 Визначення витрат включає в себе збитки, а також витрати, які виникають в ході звичайної діяльності підприємства.
- а) **витрати**, які виникають в ході звичайної діяльності підприємства включають, наприклад, собівартість реалізованої продукції, заробітну плату та амортизацію. Зазвичай вони мають форму вибуття чи зменшення активів, таких як грошові кошти та їх еквіваленти, запаси чи основні засоби;
- б) **збитки** – це інші статті, які відповідають визначенню витрат та можуть виникнути в ході звичайної діяльності підприємства. Коли збитки визнаються у звіті про сукупний дохід, вони зазвичай відображаються окремо, тому що їх корисно знати під час прийняття економічних рішень.

Визнання активів, зобов'язань, доходу та витрат

- 2.27 Визнання – це процес включення до фінансових звітів статті, яка відповідає визначенню активу, зобов'язання, доходу чи витрати та відповідає таким критеріям:
- а) існує **ймовірність** надходження до підприємства або вибуття з нього будь-якої майбутньої економічної вигоди, пов'язаної з цією статтею, та
- б) стаття має собівартість або вартість, яку можна достовірно оцінити.
- 2.28 Невизнання статті, яка відповідає цим критеріям, не можна виправити шляхом розкриття застосовуваної **облікової політики** або наведенням **приміток** чи пояснень.

Ймовірність майбутньої економічної вигоди

- 2.29 Концепція ймовірності використовується у першому критерії визнання для зазначення ступеню невизначеності щодо надходження до підприємства або вибуття з нього майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі статтею. Оцінка ступеня невизначеності стосовно отримання майбутніх економічних вигід робиться на основі наявного свідчення, яке має відношення до умов, що склалися наприкінці звітної періоду, коли складаються фінансові звіти. Такі оцінки здійснюються окремо для суттєвих статей і для групи, у разі великої кількості несуттєвих статей.

Достовірність оцінки

- 2.30 Другим критерієм визнання статті є наявність собівартості або вартості, яку можна достовірно оцінити. У багатьох випадках собівартість чи вартість статті відомі. В інших випадках їх треба обчислити. Використання обґрунтованих оцінок є необхідним компонентом складання фінансових звітів і не ставить під сумнів їхню достовірність. Якщо здійснити обґрунтовану оцінку неможливо, то стаття у фінансових звітах не визнається.
- 2.31 Стаття, яка не відповідає критеріям визнання, може бути визнана пізніше як результат подальших обставин або подій.
- 2.32 Стаття, яка не відповідає критеріям визнання, може вимагати розкриття інформації у примітках, пояснювальному матеріалі або додаткових таблицях. Це доцільно тоді, коли стаття є доречною для оцінки користувачами звітів про фінансовий стан, результати діяльності та зміни фінансового стану підприємства.

Оцінка активів, зобов'язань, доходу та витрат

- 2.33 **Оцінка** – це процес визначення грошових сум, за якими підприємство відображає у своїх фінансових звітах активи, зобов'язання, дохід та витрати. Оцінка передбачає вибір бази оцінки. В цьому МСФЗ зазначається, яку базу оцінки підприємство має вибрати для багатьох типів активів, зобов'язань, доходу та витрат.
- 2.34 Двома поширеними базами оцінки є історична вартість та справедлива вартість:
- а) Для активів, **історична вартість** – це сума грошових коштів та їх еквівалентів, що сплачена або справедлива вартість компенсації, що надана на момент придбання активу. Для зобов'язань, історична вартість – це сума надходжень грошових коштів та їх еквівалентів або справедлива вартість негрошових активів, отриманих в обмін на виконання зобов'язання на момент виникнення зобов'язання або, за деяких обставин (наприклад, податок на прибуток), суми грошових коштів та їх еквівалентів, які очікується сплатити для погашення зобов'язання у ході звичайної діяльності. Амортизована історична вартість – це історична вартість активу чи зобов'язання плюс чи мінус та частина його історичної вартості, яка раніше визнавалась як витрата чи дохід.
 - б) **справедлива вартість** – це сума, за якою можливо обміняти актив чи погасити зобов'язання в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Основоположні принципи визнання та оцінки

- 2.35 Вимоги у цьому МСФЗ щодо визнання та оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат ґрунтуються на основоположних принципах, які закладені в Концептуальну основу складання та подання фінансових звітів РМСБО та в **повний комплекс МСФЗ**. Якщо в цьому МСФЗ немає вимоги, яка застосовується до конкретної операції або іншої події чи умови, слід керуватися рекомендаціями щодо формування судження, які наводяться у параграфі 10.4, і послідовністю прийняття рішення щодо належної за даних обставин облікової політики, яка наводиться у параграфі 10.5. Другий рівень цієї послідовності вимагає, щоб підприємство орієнтувалося на визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат, а також на визначені в цьому розділі основоположні принципи.

Принцип нарахування

- 2.36 Фінансові звіти, за винятком інформації про рух грошових коштів, підприємство має складати за обліковим **принципом нарахування**. Згідно з принципом нарахування, визнання статей як активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу чи витрат відбувається тоді, коли вони відповідають визначенню та критеріям визнання цих статей.

Визнання у фінансових звітах

Активи

- 2.37 Актив у звіті про фінансовий стан повинен визнаватися підприємством тоді, коли існує ймовірність надходження до підприємства майбутніх економічних вигід і актив має собівартість або вартість, яку можна достовірно оцінити. Актив не визнається у звіті про фінансовий стан, якщо понесені витрати, за якими надходження до підприємства майбутніх економічних вигід після завершення поточного звітного періоду вважається

малоймовірним. Замість цього, результатом такої операції є визнання витрат у звіті про сукупний дохід (або у звіті про прибутки та збитки, у разі подання такого звіту).

- 2.38 Визнавати **умовний актив** в якості активу підприємство не може. Але коли надходження до підприємства майбутніх економічних вигід є практично безсумнівним, тоді відповідний актив не є умовним і його можна визнавати.

Зобов'язання

- 2.39 Зобов'язання у звіті про фінансовий стан має визнаватися підприємством тоді, коли
- а) наприкінці звітної періоду підприємство має зобов'язання в результаті минулої події,
 - б) існує ймовірність, що підприємство буде зобов'язане передати в оплату ресурси, які втілюють економічні вигоди, а також
 - в) суму оплати можна достовірно оцінити.
- 2.40 **Умовне зобов'язання** є потенційним, але невизначеним зобов'язанням або поточним зобов'язанням, яке не визнається, оскільки не відповідає одній чи обом з умов б) та в) у параграфі 2.39. Визнавати умовне зобов'язання в якості зобов'язання підприємство не може, за винятком умовних зобов'язань об'єкту придбання у випадку об'єднання бізнесу (див. Розділ 19 «Об'єднання бізнесу та гудвіл»).

Дохід

- 2.41 Визнання доходу є прямим наслідком визнання та оцінки активів і зобов'язань. Дохід визнається підприємством у звіті про сукупний дохід (або у звіті про прибутки та збитки, у разі подання такого звіту), коли виникло таке збільшення майбутніх економічних вигід по відношенню до збільшення активу чи зменшення зобов'язання, яке можна достовірно оцінити.

Витрати

- 2.42 Визнання витрат є прямим наслідком визнання та оцінки активів і зобов'язань. Витрати визнаються підприємством у звіті про сукупний дохід (або у звіті про прибутки та збитки, у разі подання такого звіту), коли виникло таке зменшення майбутніх економічних вигід по відношенню до зменшення активу чи збільшення зобов'язання, яке можна достовірно оцінити.

Загальний сукупний дохід та прибуток чи збиток

- 2.43 Загальний сукупний дохід є арифметичною різницею доходу і витрат. Він не є окремим елементом фінансових звітів і не потребує окремого визнання.
- 2.44 Прибуток чи збиток є арифметичною різницею доходу і витрат, крім тих статей доходу та витрат, які в цьому МСФЗ віднесені до статей іншого сукупного доходу. Він не є окремим елементом фінансових звітів і не потребує окремого визнання.
- 2.45 Цей МСФЗ не дозволяє визнавати у звіті про фінансовий стан статті, які не відповідають визначенню активів чи зобов'язань, незважаючи на те, чи є вони результатом застосування принципу, відомого під назвою «принцип відповідності», для вимірювання прибутку чи збитку.

Оцінка під час первісного визнання

- 2.46 Під час первісного визнання підприємство має оцінювати активи та зобов'язання за історичною вартістю, якщо цей МСФЗ не вимагає здійснювати первісну оцінку за іншим методом, таким як справедлива вартість.

Подальша оцінка

Фінансові активи та фінансові зобов'язання

- 2.47 Підприємство оцінює базові **фінансові активи** та базові **фінансові зобов'язання**, згідно з визначенням у Розділі 11 «Базові фінансові інструменти», за амортизованою собівартістю мінус втрати від зменшення корисності, за винятком інвестицій у неконвертовані та привілейовані акції без права дострокового продажу, а також у звичайні акції без права дострокового продажу, які перебувають в **обігу на публічному ринку** або вартість яких можна достовірно оцінити іншим чином, які оцінюються за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості визнаються у прибутку чи збитку.
- 2.48 Зазвичай підприємство оцінює всі інші фінансові активи та фінансові зобов'язання за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості визнаються у прибутку чи збитку, якщо цей МСФЗ не вимагає або не дозволяє проведення оцінки за іншим методом, таким як метод собівартості або метод амортизованої собівартості.

Нефінансові активи

- 2.49 Більшість нефінансових активів, які підприємство первісно визнає за історичною собівартістю, в подальшому оцінюються за іншими методами оцінки. Наприклад:
- а) Основні засоби підприємство оцінює за найменшим з двох значень: за вартістю, що амортизується або сумою очікуваного відшкодування.
 - б) Запаси підприємство оцінює за найменшим з двох значень: за собівартістю або ціною реалізації за вирахуванням витрат на завершення та продаж.
 - в) Втрати від зменшення корисності підприємство визнає по відношенню до нефінансових активів, які використовуються або утримуються для продажу.
- Оцінка активів за цими найменшими значеннями призначена для забезпечення того, щоб актив не оцінювався вище тієї суми, яку підприємство очікує виручити від продажу або використання такого активу.
- 2.50 Оцінку за справедливою вартістю цей МСФЗ дозволяє або вимагає для таких видів нефінансових активів:
- а) інвестиції в **асоційовані та спільні підприємства**, які підприємство оцінює за справедливою вартістю (див. відповідно параграфи 14.10 та 15.15);
 - б) **інвестиційна нерухомість**, яку підприємство оцінює за справедливою вартістю (див. параграф 16.7);
 - в) сільськогосподарські активи (**біологічні активи та сільськогосподарська продукція** на момент збору врожаю), які підприємство оцінює за справедливою вартістю мінус витрати на продаж (див. параграф 34.2).

Нефінансові зобов'язання

- 2.51 Більшість нефінансових зобов'язань оцінюються за найкращим розрахунком суми, яка була б потрібна для погашення зобов'язання на **дату звітності**.

Згортання

- 2.52 Підприємство не може проводити згортання активів та зобов'язань або доходу та витрат, якщо це не вимагається або не дозволяється цим МСФЗ.
- а) Оцінка активів за вирахуванням резерву на переоцінку – наприклад, резерв на покриття морального зносу запасів та резерв на покриття безнадійної дебіторської заборгованості – не є згортанням.
 - б) Якщо звичайна операційна діяльність підприємства не передбачає придбання та продажу необоротних активів, включаючи інвестиції та операційні активи, тоді прибутки та збитки від вибуття таких активів підприємство відображає шляхом вирахування **балансової вартості** активу та відповідних витрат на продаж з надходжень від вибуття.

Розділ 3. Подання фінансових звітів

Сфера застосування цього розділу

- 3.1 В цьому розділі пояснюється, що таке достовірне подання **фінансових звітів**, що передбачає відповідність з *МСФЗ для МСП* та що таке повний комплект фінансових звітів.

Достовірне подання

- 3.2 Фінансові звіти повинні достовірно подавати **фінансовий стан**, фінансові **результати діяльності** та **грошові потоки** підприємства. Достовірне подання вимагає правдивого подання впливу операцій, інших подій та умов відповідно до визначень та критеріїв **визнання** активів, зобов'язань, доходу та витрат, наведених у Розділі 2 «Концепції та основоположні принципи».

- а) Припускається, що внаслідок застосування *МСФЗ для МСП*, з розкриттям (у разі необхідності) додаткової інформації, будуть складені фінансові звіти, які забезпечать достовірне відображення фінансового стану, фінансових результатів та грошових потоків МСП.
- б) Як пояснюється у параграфі 1.5, застосування цього МСФЗ підзвітним громадськості підприємством не веде до достовірного подання інформації згідно з цим МСФЗ.

Розкриття додаткової інформації, зазначене в пункті а), є необхідним, коли виконання конкретних вимог цього МСФЗ недостатнє для того, щоб дозволити користувачам зрозуміти вплив певних обставин, інших подій чи умов на фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємства.

Відповідність МСФЗ для МСП

- 3.3 Підприємство, фінансові звіти якого відповідають *МСФЗ для МСП*, має чітко та без будь-яких обмежень зазначати таку відповідність у **примітках**. Фінансові звіти не слід характеризувати як такі, що відповідають *МСФЗ для МСП*, якщо вони не відповідають усім вимогам цього МСФЗ.
- 3.4 У винятково рідкісних випадках, в яких керівництво доходить висновку, що дотримання цього МСФЗ може настільки викривляти фінансові звіти МСП, що їх зміст суперечитиме **меті подання фінансових звітів**, зазначеній в Розділі 2, підприємство має відхилитися від виконання такої вимоги у спосіб, передбачений у параграфі 3.5, якщо не забороняє таке відхилення.
- 3.5 Якщо підприємство не дотримуватиметься певної вимоги цього МСФЗ згідно з параграфом 3.4, воно має розкривати таку інформацію:
- а) той факт, що, за висновком управлінського персоналу, фінансові звіти достовірно подають фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки підприємства;
 - б) той факт, що воно дотримувалося цього МСФЗ, крім відхилення від певної вимоги для досягнення достовірного подання;
 - в) характер відхилення, у тому числі порядок обліку, який вимагається згідно з *МСФЗ для МСП*, причина, чому такий порядок буде настільки оманливим за даних обставин, що суперечитиме меті подання фінансових звітів, зазначеній у Розділі 2, та прийнятий порядок.

- 3.6 Якщо підприємство не дотримуватиметься певної вимоги цього МСФЗ в попередньому періоді і таке відхилення впливатиме на суми, визнані у фінансових звітах за поточний період, воно має розкрити інформацію, зазначену в параграфі 3.5 в) .
- 3.7 У винятково рідкісних випадках, в яких управлінський персонал доходить висновку, що дотримання вимоги цього МСФЗ може настільки вводити в оману, що суперечитиме меті подання фінансових звітів, зазначеній в Розділі 2, але відповідні норми забороняють відхилення від такої вимоги, підприємство має, наскільки можливо, зменшувати помічені оманливі аспекти дотримання відповідності, розкриваючи таку інформацію:
- а) характер вимоги МСФЗ та причину, через яку управлінський персонал дійшов висновку, що дотримання відповідності такій вимозі є настільки оманливим, за цих обставин, що суперечило б меті подання фінансових звітів, зазначеній в Розділі 2;
 - б) за кожний поданий період – коригування кожної статті у фінансових звітах, які, за висновком управлінського персоналу, були б необхідні для досягнення об'єктивного подання.

Безперервність діяльності

- 3.8 Складаючи фінансові звіти, управлінський персонал підприємства, що застосовує цей МСФЗ, має оцінювати здатність підприємства продовжувати свою діяльність безперервно. Підприємство вважається таким, що діє безперервно, якщо управлінський персонал не має намірів його ліквідувати чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам. Здійснюючи оцінку, управлінський персонал бере до уваги всю наявну інформацію про майбутнє принаймні на дванадцять місяців після **дати звітності**, але не обмежуючись цим строком.
- 3.9 Якщо під час здійснення оцінки управлінському персоналу стає відомо про **суттєву** невизначеність, пов'язану з подіями або умовами, які ставлять під серйозний сумнів здатність підприємства продовжувати діяльність безперервно, підприємство має розкривати таку невизначеність. Якщо підприємство не складає фінансові звіти на основі безперервної діяльності, воно має розкрити цей факт разом з основою, на якій ним склалися фінансові звіти та причиною, з якої підприємство не розглядається як таке, що продовжуватиме діяльність безперервно.

Періодичність звітності

- 3.10 Підприємство має подавати повний комплект фінансових звітів (включаючи порівняльну інформацію – див. параграф 3.14) принаймні щорічно. У разі зміни **звітного періоду** підприємства і подання фінансової звітності за період коротше чи довше року підприємство має розкрити таку інформацію:
- а) факт такої зміни;
 - б) причину використання більш довгого чи короткого періоду;
 - в) той факт, що відображена у фінансових звітах (включаючи відповідні примітки) порівняльна інформація не є повністю зіставною.

Послідовність подання

- 3.11 Подання та класифікація статей у фінансових звітах має зберігатися від одного періоду до іншого, якщо:
- а) не є очевидним, внаслідок значної зміни в характері операцій підприємства або огляду його фінансових звітів, що інше подання чи інша класифікація будуть

доречнішими з урахуванням критеріїв щодо обрання та застосування облікової політики у Розділі 10 «Облікова політика, оцінки та помилки» або

- б) цей МСФЗ не вимагає зміни подання.
- 3.12 У разі зміни подання чи класифікації статей у фінансових звітах підприємство має змінити класифікацію порівняльних сум, якщо така зміна класифікації не є **неможливою**. У разі перекласифікації порівняльних сум, підприємство має розкривати таку інформацію:
 - а) характер перекласифікації;
 - б) суму кожної статті чи класу статей, класифікація яких змінюється;
 - в) причину перекласифікації.
- 3.13 Якщо змінити класифікацію порівняльних сум неможливо, підприємство має пояснити, чому така зміна класифікації є неможливою.

Порівняльна інформація

- 3.14 Крім випадків, коли цей МСФЗ дозволяє чи вимагає інше, підприємство має розкривати порівняльну інформацію попереднього порівняльного періоду щодо всіх сум, наведених у фінансових звітах поточного періоду. Порівняльну інформацію підприємство має включати до інформації пояснювального та описового характеру, якщо вона є доречною для розуміння фінансових звітів поточного періоду.

Суттєвість та об'єднання

- 3.15 Підприємство має відображати кожний суттєвий клас подібних статей у фінансових звітах окремо. Статті, різні за характером або функцією, підприємство має відображати окремо, крім випадку, коли вони є несуттєвими.
- 3.16 Пропуски чи викривлення статей є суттєвими, якщо, окремо чи разом, вони можуть вплинути на економічні рішення, які користувачі приймають на підставі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, висновок стосовно чого робиться за конкретних обставин. Вирішальним чинником може бути розмір чи характер статті або обидва ці показники.

Повний комплект фінансових звітів

- 3.17 Повний комплект фінансових звітів підприємства включає такі звіти:
 - а) **звіт про фінансовий стан на дату звітності;**
 - б) одне з двох:
 - i) **єдиний звіт про сукупний дохід** за звітний період, в якому відображаються всі визнані протягом періоду статті доходу та витрат, включаючи статті, визнані під час визначення **прибутку чи збитку** (що є проміжним підсумком у звіті про сукупний дохід) та статті **іншого сукупного доходу**, або
 - ii) **окремий звіт про прибутки та збитки** і **окремий звіт про сукупний дохід**. Якщо підприємство приймає рішення подавати і звіт про прибутки та збитки, і звіт про сукупний дохід, то звіт про сукупний дохід починається з прибутку чи збитку, а потім відображає статті іншого сукупного доходу.
 - в) **звіт про зміни у власному капіталі** за звітний період;
 - г) **звіт про рух грошових коштів** за звітний період;

- г) примітки, що містять стисле викладення значної облікової політики та іншу пояснювальну інформацію.
- 3.18 Якщо зміни у власному капіталі протягом періодів, за які подаються фінансові звіти, виникають лише в результаті прибутку чи збитку, виплати дивідендів, виправлення **помилки** минулих періодів та змін облікової політики, замість звіту про сукупний дохід та звіту про зміни у власному капіталі підприємство може подати єдиний **звіт про дохід та нерозподілений прибуток** (див. параграф 6.4).
- 3.19 Якщо підприємство не має статей іншого сукупного доходу в жодному з періодів за які подаються фінансові звіти, воно може подавати звіт про прибутки та збитки або звіт про сукупний дохід, останній підсумковий рядок в якому має назву «прибуток чи збиток».
- 3.20 Оскільки параграф 3.14 вимагає, щоб до всіх наведених у фінансових звітах сум подавалися порівняльні суми попереднього періоду, то повний комплект фінансових звітів означає, що підприємство має подати, як мінімум, два звіти кожного виду з відповідними примітками.
- 3.21 Всі фінансові звіти у повному комплекті фінансових звітів підприємство має подавати з однаковою значимістю.
- 3.22 Підприємство може використовувати назви фінансових звітів, які відрізняються від тих, що вживаються у цьому МСФЗ, якщо такі нові назви не вводять в оману.

Ідентифікація фінансових звітів

- 3.23 Підприємство має чітко ідентифікувати кожний фінансовий звіт та примітки і відрізняти їх від іншої інформації в тому самому документі. Крім того, якщо це необхідно для належного розуміння поданої інформації, підприємство має чітко відображати та повторювати:
- а) назву підприємства, що звітує, та будь-які зміни в його назві з кінця попереднього звітного періоду;
 - б) чи охоплюють фінансові звіти одне підприємство або **групу** підприємств;
 - в) дату кінця звітного періоду або період, охоплений фінансовими звітами;
 - г) **валюту подання**, як визначено в Розділі 30 «Перерахування сум в іноземній валюті»;
 - г) рівень округлювання (якщо таке здійснюється), використаний при відображенні сум у фінансових звітах.
- 3.24 У примітках підприємство має розкривати таку інформацію:
- а) юридичну адресу та організаційно-правову форму підприємства, країну реєстрації та адресу зареєстрованого офісу (або основного місця діяльності, якщо воно відрізняється від зареєстрованого офісу);
 - б) опис характеру функціонування підприємства та основних видів його діяльності.

Подання інформації, яка не вимагається згідно з цим МСФЗ

- 3.25 В цьому МСФЗ не розглядається подання малим чи середнім підприємством інформації за сегментами, прибутку на акцію або проміжних фінансових звітів. Підприємство, що розкриває таку інформацію, має описати основу її складання та подання.

Розділ 4. Звіт про фінансовий стан

Сфера застосування цього розділу

- 4.1 В цьому розділі визначається, яка інформація має бути подана у **звіті про фінансовий стан** і як вона має подаватися. Звіт про фінансовий стан (який іноді називають «балансом») відображає **активи, зобов'язання та власний капітал** підприємства на конкретну дату – кінець **звітного періоду**.

Інформація, що має бути подана у звіті про фінансовий стан

- 4.2 Звіт про фінансовий стан має, як мінімум, включати рядки, в яких подаються такі суми:
- а) грошові кошти та їх еквіваленти;
 - б) торгова та інша дебіторська заборгованість;
 - в) **фінансові активи** (за винятком сум, зазначених в п. а), б), з) та и));
 - г) **запаси**;
 - г) **основні засоби**;
 - д) **інвестиційна нерухомість**, відображена за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку;
 - е) **нематеріальні активи**;
 - є) **біологічні активи**, відображені за собівартістю мінус накопичена амортизація та накопичені збитки від зменшення корисності;
 - ж) біологічні активи, відображені за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку;
 - з) інвестиції в асоційовані підприємства;
 - и) інвестиції у спільно контрольовані суб'єкти господарювання;
 - і) торгова та інша кредиторська заборгованість
 - ї) **фінансові зобов'язання** (за винятком сум, зазначених в п. і) та н));
 - й) зобов'язання та активи щодо **поточного податку**;
 - к) **відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи** (вони завжди класифікуватимуться як непоточні);
 - л) **забезпечення**;
 - м) **неконтролююча частка**, що відображена у складі **власного капіталу** окремо від власного капіталу, що належить **власникам материнського підприємства**;
 - н) власний капітал, що належить власникам материнського підприємства.
- 4.3 Додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки мають подаватися підприємством у звіті про фінансовий стан, коли таке подання є доречним для розуміння **фінансового стану** підприємства.

Розмежування активів та зобов'язань на поточні (короткострокові) / непоточні (довгострокові)

- 4.4 У своєму звіті про фінансовий стан підприємство має подавати поточні та непоточні активи і поточні та непоточні зобов'язання як окремі категорії згідно з параграфами 4.5-4.8, за винятком тих випадків, коли подання на основі ліквідності відображає достовірну та більш доречну інформацію. Коли має місце такий випадок, всі активи та зобов'язання слід подавати у порядку приблизної ліквідності (її наростання чи убування).

Поточні активи

- 4.5 Підприємство має класифікувати актив як поточний тоді, коли він:
- а) очікує реалізувати актив або має намір продати чи спожити його в ході свого звичайного операційного циклу;
 - б) утримує актив, головним чином, з метою продажу;
 - в) очікує реалізувати актив протягом дванадцяти місяців після дати звітності або
 - г) актив є грошовими коштами чи їх еквівалентами, якщо він не має обмежень на обмін чи використання для погашення зобов'язання як мінімум протягом дванадцяти місяців після дати звітності.
- 4.6 Усі інші активи підприємство має класифікувати як непоточні. Якщо чітко визначити звичайний операційний цикл неможливо, його тривалість умовно приймається за дванадцять місяців.

Поточні зобов'язання

- 4.7 Підприємство має класифікувати зобов'язання як поточне тоді, коли воно:
- а) очікує погасити зобов'язання в ході свого звичайного операційного циклу;
 - б) утримує зобов'язання, головним чином, з метою продажу;
 - в) строк погашення зобов'язання настає протягом дванадцяти місяців після дати звітності або
 - г) підприємство не має безумовного права відстрочити погашення зобов'язання як мінімум на дванадцять місяців після дати звітності.
- 4.8 Усі інші зобов'язання підприємство має класифікувати як довгострокові.

Послідовність та формат статей у звіті про фінансовий стан

- 4.9 Цей МСФЗ не визначає певної послідовності чи певного формату, в якому мають подаватися статті звіту. У параграфі 4.2 просто наводиться перелік статей різних за характером чи функцією, що вимагає окремого їх відображення у звіті про фінансовий стан. Крім того,
- а) статті чи об'єднання подібних статей включаються, якщо їх розмір, характер або функція є такими, що їх окреме подання є доречним для розуміння фінансового стану підприємства;
 - б) перелік та послідовність наведення статей або об'єднання подібних статей можна змінювати, виходячи з характеру підприємства та його операцій, щоб надати інформацію, яка є доречною для розуміння фінансового стану підприємства.

- 4.10 Судження щодо того, чи подавати додаткові статті окремо, базується на оцінці:
- а) характеру і ліквідності активів;
 - б) функції активів в межах підприємства;
 - в) сум, характеру та строків зобов'язань.

Інформація, яку належить подавати у звіті про фінансовий стан або у примітках

- 4.11 У звіті про фінансовий стан або у примітках підприємство має розкривати такі підкатегорії наведених рядків:
- а) основні засоби за прийнятними для підприємства категоріями;
 - б) торгову та іншу дебіторську заборгованість, окремо відображаючи суми, що належать до отримання від зв'язаних сторін, від інших сторін, та дебіторську заборгованість, що виникає в результаті нарахування доходу, рахунки за яким ще не виставлено;
 - в) запаси, окремо відображаючи суми запасів, які:
 - i) утримуються для продажу у звичайному ході діяльності;
 - ii) знаходяться у процесі виробництва для такого продажу;
 - iii) знаходяться у формі основних та допоміжних матеріалів, що споживаються у виробничому процесі або при наданні послуг.
 - г) торгову та іншу кредиторську заборгованість, окремо відображаючи суми, що підлягають сплаті постачальникам, зв'язаним сторонам; відстрочений дохід та нарахування;
 - г) забезпечення **виплат працівникам** та інші забезпечення;
 - д) класи власного капіталу, такі як сплачений капітал, емісійний дохід, нерозподілений прибуток та статті доходів і витрат, які, відповідно до вимог цього МСФЗ, визнаються у сукупному доході та окремо подаються у складі власного капіталу.
- 4.12 Підприємство з акціонерним капіталом у звіті про фінансовий стан або у примітках має розкривати таку інформацію:
- 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 відносяться до цього класу, включаючи обмеження з виплати дивідендів і повернення капіталу;
 - vi) частки в підприємстві, утримувані підприємством чи його дочірніми або асоційованими підприємствами;
 - vii) акції, зарезервовані для випуску на умовах опціонів і контрактів з продажу акцій, із зазначенням умов та сум;
 - б) опис кожного резерву у складі власного капіталу.

- 4.13 Підприємство без акціонерного капіталу, таке, як товариство або траст, має розкривати інформацію, рівноцінну тій, яка вимагається згідно з параграфом 4.12а) , із зазначенням змін протягом періоду у кожній категорії власного капіталу, а також прав, привілей та обмежень, що відносяться до кожної категорії власного капіталу.
- 4.14 Якщо на дату звітності підприємство має обов'язковий для виконання договір продажу великої кількості активів чи групи активів та зобов'язань, то воно має розкрити таку інформацію:
- а) опис активу(-ів) або групи активів чи зобов'язань;
 - б) опис фактів, обставин або плану продажу ;
 - в) балансову вартість активів або, якщо вибуває група активів чи зобов'язань, балансову вартість цих активів та зобов'язань.

Розділ 5. Звіт про сукупний дохід і Звіт про прибутки та збитки

Сфера застосування цього розділу

- 5.1 Цей розділ вимагає, щоб підприємство подавало інформацію про **загальний сукупний дохід** за період – тобто про його фінансові **результати** за період – в одному чи двох **фінансових звітах**. В цьому розділі визначається, яка інформація має бути подана у цих формах і як вона має подаватися.

Подання загального сукупного доходу

- 5.2 Підприємство має подавати інформацію про свій загальний сукупний дохід за період одним з двох способів:
- а) в одному **звіті - про сукупний дохід**, а в такому разі у звіті про сукупний дохід відображаються всі визнані за період статті доходів та витрат або
 - б) у двох звітах – у **звіті про сукупний дохід** і у звіті про прибутки та збитки відображаються всі визнані за період статті доходів та витрат, за винятком тих, що визнані у складі загального сукупного доходу та не враховані при визначенні **прибутку чи збитку**, як дозволяється чи вимагається згідно з цим МСФЗ.
- 5.3 Перехід з одного звіту на два і навпаки є зміною облікової політики, на яку поширюється дія Розділу 10 «Облікові політика, оцінки та помилки».

Застосування одного звіту

- 5.4 При застосуванні одного звіту, у звіт про сукупний дохід слід включити всі визнані у періоді статті доходів та витрат, якщо інше не передбачається цим МСФЗ. Інший підхід передбачається цим МСФЗ за таких обставин:
- а) Вплив виправлення помилок та змін **облікової політики** відображається як ретроспективні коригування попередніх періодів, а не у складі прибутку чи збитку протягом періоду, в якому вони виникли (див. Розділ 10).
 - б) У складі **загального сукупного доходу**, поза прибутком чи збитком, відображаються при виникненні трьох типів іншого сукупного доходу:
 - i) деякі **прибутки та збитки**, які виникають в результаті переведення **фінансових звітів** іноземного підприємства (див. Розділ 30 «Перерахування сум в іноземній валюті»);
 - ii) деякі актуарні прибутки та збитки (див. Розділ 28 «Виплати працівникам»);
 - iii) деякі зміни у справедливій вартості інструментів хеджування (див. Розділ 12 «Інші питання фінансових інструментів»).
- 5.5 До звіту про сукупний дохід підприємство, як мінімум, має включити рядки, які подають за період такі суми:
- а) **дохід від звичайної діяльності**;
 - б) фінансові витрати;
 - в) частину прибутку чи збитку від інвестицій в асоційовані (див. Розділ 14 «Інвестиції в асоційовані підприємства») та спільні підприємства (див. Розділ 15 «Інвестиції у спільні підприємства»), обліковану за методом участі в капіталі;

- г) **податкові витрати**, не включаючи податок, що віднесений до статей г), е) та є) нижче (див. параграф 29.27);
 - г) загальна сума, що складається з підсумку
 - i) прибутку або збитку від **припиненої діяльності** після сплати податків та
 - ii) прибутку або збитку після сплати податків, визнаного при оцінці за справедливою вартістю мінус витрати на продаж або при вибутті чистих активів, що становлять припинену діяльність;
 - д) прибуток чи збиток (якщо у підприємства немає статей іншого сукупного доходу, цей рядок включати не потрібно);
 - е) кожен статтю іншого сукупного доходу (див. параграф 5.4б)) класифіковану за його характером (не включаючи суми, наведені в є));
 - є) частину іншого сукупного доходу асоційованих підприємств та спільно контрольованих суб'єктів господарювання, обліковану за методом участі в капіталі;
 - ж) загальний сукупний дохід (якщо підприємство немає статей іншого сукупного доходу, воно може використовувати інший термін для цього рядка, наприклад, прибуток чи збиток).
- 5.6 Окремо у звіті про сукупний дохід підприємство має розкривати за період такі статті:
- а) прибуток чи збиток за період, який відноситься до:
 - i) **неконтролюючої частки**;
 - ii) **власників** материнського підприємства.
 - б) загальний сукупний дохід за період, який відноситься до:
 - i) неконтролюючої частки;
 - ii) власників материнського підприємства.

Застосування двох звітів

- 5.7 При застосуванні двох звітів, у звіті про прибутки та збитки слід, як мінімум, відображати рядки, що подають суми, зазначені у параграфах 5.5а) -5.5д) за період, причому останнім рядком буде прибуток чи збиток. Звіт про сукупний дохід починається з прибутку чи збитку - першого рядка та, як мінімум, відображає рядки, що подають суми, зазначені у параграфах 5.5е)-5.5ж) та параграфі 5.6 за період.

Вимоги, що застосовуються до двох підходів

- 5.8 Згідно з цим МСФЗ вплив виправлення помилок та змін облікової політики відображається як ретроспективні коригування попередніх періодів, а не у складі прибутку чи збитку протягом періоду, в якому вони виникли (див. Розділ 10).
- 5.9 Додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки мають подаватися підприємством у звіті про сукупний дохід (та у звіті про прибутки та збитки у разі його подання), коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів підприємства.
- 5.10 Підприємству не слід подавати чи описувати будь-які статті доходу чи витрат як «екстраординарні статті» у звіті про сукупний дохід (чи у звіті про прибутки та збитки у разі його подання) або у примітках.

Аналіз витрат

- 5.11 Підприємство має подати аналіз витрат згідно з класифікацією за одним з двох методів: за характером або за функцією витрат, залежно від того, який з них забезпечує надання достовірної та більш доречної інформації.

Аналіз за характером витрат

- а) За цим методом класифікації, витрати відображаються у звіті про сукупний дохід відповідно до свого характеру (наприклад, амортизація, закупівля матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам та витрати на рекламу) та між різними функціями на підприємстві не розподіляються.

Аналіз за функцією витрат

- б) За цим методом класифікації, витрати відображаються відповідно до своєї функції як, наприклад, складова собівартості реалізованої продукції, витрати на збут або адміністративні витрати. Згідно з цим методом, принаймні собівартість реалізованої продукції розкривається підприємством окремо від інших витрат.

Розділ 6. Звіт про зміни у власному капіталі та звіт про дохід та нерозподілений прибуток

Сфера застосування цього розділу

- 6.1 В цьому розділі визначаються вимоги щодо подання змін у **власному капіталі** підприємства за період у **звіті про зміни у власному капіталі** або, якщо виконуються передбачені умови та підприємство приймає відповідне рішення, то у **звіті про дохід та нерозподілений прибуток**.

Звіт про зміни у власному капіталі

Мета

- 6.2 У звіті про зміни у власному капіталі відображається прибуток чи збиток підприємства за **звітний період**, статті доходів та витрат, визнаних в **іншому сукупному доході** за період, вплив змін **облікової політики** та виправлень помилок, визнаних у періоді, а також суми інвестицій, вкладених учасниками власного капіталу, і дивідендів та інших виплат таким учасникам протягом періоду.

Інформація, яка відображається у звіті про зміни у власному капіталі

- 6.3 Підприємство має подавати звіт про зміни у власному капіталі, відображаючи у цьому звіті:
- а) **загальний сукупний дохід** за період, окремо наводячи підсумки, що відносяться до **власників** материнського підприємства та неконтролюючих часток;
 - б) по кожному компоненту власного капіталу, вплив ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку згідно з Розділом 10 «Облікова політика, оцінки та помилки»;
 - в) по кожному компоненту власного капіталу, узгодження балансової вартості на початок та кінець періоду, окремо відображаючи зміни в результаті:
 - i) прибутку чи збитку;
 - ii) кожної статті іншого сукупного доходу;
 - iii) суми інвестицій, вкладених власниками, і дивідендів та інших виплат власникам, окремо відображаючи випуски акцій, операції з власними акціями, дивіденди та інші виплати власникам, а також зміни у частках власників в дочірніх підприємствах, які не призводять до втрати контролю.

Звіт про дохід та нерозподілений прибуток

Мета

- 6.4 У звіті про дохід та нерозподілений прибуток відображається прибуток чи збиток підприємства та зміни в його нерозподіленому прибутку за звітний період. Згідно з параграфом 3.18, підприємству дозволяється замість звіту про сукупний дохід та звіту про зміни у власному капіталі подавати звіт про дохід та нерозподілений прибуток, якщо єдині

зміни у його власному капіталі у періоди, за які подаються фінансові звіти, виникли в результаті прибутку чи збитку, виплати дивідендів, виправлення помилок минулих періодів та змін облікової політики.

Інформація, яка відображається у звіті про дохід та нерозподілений прибуток

- 6.5 Крім інформації, згідно з вимогами Розділу 5 «Звіт про сукупний дохід та Звіт про прибутки та збитки», у звіті про дохід та нерозподілений прибуток має відображати такі статті:
- а) нерозподілений прибуток на початок звітного періоду;
 - б) дивіденди оголошені, сплачені або дивіденди до сплати протягом періоду;
 - в) перерахунки нерозподіленого прибутку у зв'язку з виправленнями помилок минулих періодів;
 - г) перерахунки нерозподіленого прибутку у зв'язку зі змінами облікової політики;
 - г) нерозподілений прибуток на кінець звітного періоду.

Розділ 7. Звіт про рух грошових коштів

Сфера застосування цього розділу

- 7.1 В цьому розділі визначається, яка інформація має бути розкрита у **звіті про рух грошових коштів** і як вона має розкриватися. У звіті про рух грошових коштів надається інформація про зміни **грошових коштів** підприємства та їх **еквівалентів** за звітний період в розрізі **операційної, інвестиційної та фінансової діяльності**.

Еквіваленти грошових коштів

- 7.2 **Еквіваленти грошових коштів** – це короткострокові, високоліквідні інвестиції, які утримуються для погашення короткострокових зобов'язань, але не для інвестиційних або яких-небудь інших цілей. Отже зазвичай інвестиція вважається еквівалентом грошових коштів тільки в разі короткого строку погашення, наприклад протягом трьох місяців чи менше з дати придбання. Банківські овердрафти, як правило, вважаються фінансовою діяльністю, аналогічною позичанню. Компонентом грошових коштів та їх еквівалентів вони є тоді, коли підлягають погашенню на вимогу та є невід'ємною частиною системи управління грошовими коштами підприємства.

Інформація, яка відображається у звіті про рух грошових коштів

- 7.3 Підприємство має подавати звіт про рух грошових коштів, в якому відображені **грошові потоки** за звітний період, розподілені за видами діяльності: операційною, інвестиційною та фінансовою.

Операційна діяльність

- 7.4 Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, яка приносить дохід. Отже грошові потоки від операційної діяльності зазвичай є результатом операцій та інших подій та умов, які враховуються при визначенні **прибутку або збитку**. Прикладами грошових потоків, що виникають 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) виплати грошових коштів або відшкодування податків на прибуток, якщо вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю;
- д) надходження і виплати грошових коштів в результаті інвестицій, позик та інших договорів, укладених в дилерських або торговельних цілях, які є аналогічними придбаним спеціально для перепродажу запасам.

В результаті деяких операцій, таких як продаж виробничим підприємством устаткування, можуть виникнути дохід чи витрати, який враховується при визначенні прибутку чи збитку. Пов'язані з такими операціями грошові потоки вважаються потоками від інвестиційної діяльності.

Інвестиційна діяльність

7.5 Інвестиційна діяльність – це придбання та продаж довгострокових активів та інших інвестицій, які не відносяться до грошових еквівалентів. Прикладами грошових потоків, що виникають від інвестиційної діяльності, є:

- а) виплати грошових коштів для придбання основних засобів (включаючи основні засоби, зроблені власними силами), нематеріальних активів, а також інших довгострокових активів;
- б) надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових активів;
- в) виплати грошових коштів для придбання інструментів власного капіталу або боргових інструментів інших підприємств, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торгових цілей);
- г) надходження грошових коштів від продажу інструментів 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 торгових цілей);
- г) аванси грошовими коштами та позики, надані іншим сторонам;
- д) надходження грошових коштів від повернення авансів та позик, 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;
- е) надходження грошових коштів від ф'ючерсних і форвардних контрактів, опціонів та контрактів "своп", окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торгових цілей або надходження класифікуються як фінансова діяльність.

Коли контракт відображається в обліку як хеджування (див. Розділ 12 «Інші питання фінансових інструментів»), підприємство має класифікувати грошові потоки від контракту таким самим чином, як і грошові потоки від об'єкта хеджування.

Фінансова діяльність

7.6 Фінансова діяльність – це діяльність в результаті змін у розмірі та складі власного капіталу та позикових коштів підприємства. 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 підприємства;
- в) надходження грошових коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших коротко- або довгострокових позик;
- г) виплати грошових коштів з метою погашення позик;
- г) виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов'язаної з **фінансовою орендою**.

Звітність про рух грошових коштів від операційної діяльності

- 7.7 Підприємство має відображати грошові потоки від операційної діяльності, застосовуючи:
- а) непрямий метод, за яким прибуток чи/або 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 доходів або витрат, пов'язаних із грошовими потоками від інвестиційної чи фінансової діяльності; або
 - б) прямий метод, за яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів.

Непрямий метод

- 7.8 Згідно з непрямим методом, чисті грошові потоки від операційної діяльності визначаються шляхом коригування прибутку чи збитку на вплив:
- 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 курсових різниць, нерозподілений прибуток від асоційованих підприємств і неконтролюючі частки**; а також
 - в) всіх інших статей, для яких вплив грошових коштів пов'язаний з інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Прямий метод

- 7.9 Згідно з прямим методом, чисті грошові потоки від операційної діяльності відображаються шляхом розкриття інформації про основні класи валових надходжень грошових коштів та валових виплат грошових коштів. Таку інформацію можна отримати:
- а) з облікових реєстрів підприємства; або
 - б) шляхом коригування доходу від реалізації, собівартості реалізованої продукції та інших статей у звіті про сукупний дохід (або у звіті про прибутки та збитки у разі його подання), на:
 - i) зміни протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості;
 - ii) інші немонетарні статті;
 - iii) інші статті, для яких вплив грошових коштів являє собою грошові потоки від інвестиційної або фінансової діяльності.

Звітування про рух грошових коштів від інвестиційної та фінансової діяльності

- 7.10 Підприємство має відображати окремо основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів, які виникають від інвестиційної та фінансової діяльності. Сукупні грошові потоки, які виникають в результаті придбання та продажу дочірніх підприємств або інших суб'єктів господарювання, слід відображати окремо та класифікувати як інвестиційну діяльність.

Грошові потоки в іноземній валюті

- 7.11 Підприємство має відображати грошові потоки, які виникають від операцій в іноземній валюті, у **функціональній валюті** підприємства із застосуванням до суми в іноземній валюті такого курсу обміну функціональної валюти на іноземну, який існував на дату грошового потоку.
- 7.12 Грошові потоки закордонного дочірнього підприємства слід перераховувати за валютним курсом з функціональної валюти на іноземну валюту на дати грошових потоків.
- 7.13 Нереалізовані прибутки та збитки, які виникають від змін валютного курсу, не є грошовими потоками. Проте, з метою узгодження грошових коштів та їх еквівалентів на початку і в кінці періоду, вплив змін валютного курсу на грошові кошти та їх еквіваленти, які утримуються в іноземній валюті або підлягають виплаті в іноземній валюті, має відображатися у звіті про рух грошових коштів. Отже підприємство має здійснити переоцінку грошових коштів та їх еквівалентів, що утримуються протягом звітного періоду (наприклад, суми в іноземній валюті в касі та на банківських рахунках) за валютними курсами кінця періоду. Нереалізований прибуток чи збиток, що виник в результаті цього, має відображатися підприємством окремо від грошових потоків від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Відсотки та дивіденди

- 7.14 Підприємство має відображати окремо грошові потоки від відсотків та дивідендів, отриманих і сплачених. Грошові потоки класифікуються підприємством на послідовній основі від одного до іншого періоду за операційною, інвестиційною або фінансовою діяльністю.
- 7.15 Підприємство має класифікувати сплачені відсотки й отримані відсотки та дивіденди як грошові потоки від операційної діяльності, оскільки вони включаються до розрахунку прибутку чи збитку. Допустимою також для підприємства 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 доходом від інвестиції.
- 7.16 Підприємство може класифікувати сплачені дивіденди 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, оскільки вони сплачуються за рахунок грошових потоків від операційної діяльності.

Податок на прибуток

- 7.17 Підприємство має відображати окремо грошові потоки, що виникають від сплати податку на прибуток, і класифікувати їх як грошові потоки від операційної діяльності, якщо їх не можна конкретно пов'язати з фінансовою та інвестиційною діяльністю. У разі розподілу податкових грошових потоків на більше ніж один вид діяльності підприємство має розкривати загальну суму сплачених податків.

Негрошові операції

- 7.18 Підприємство має виключити зі звіту про рух грошових коштів інвестиційні та фінансові операції, які не потребують використання грошових коштів або їх еквівалентів. Такі

операції підприємство має розкривати в інших **фінансових звітах** способом, який надає всю відповідну інформацію про таку інвестиційну та фінансову діяльність.

- 7.19 Багато видів інвестиційної та фінансової діяльності не впливають прямо на поточні грошові потоки, незважаючи на те, що вони справді впливають на структуру капіталу та активів підприємства. Виключення негрошових операцій зі звіту про рух грошових коштів відповідає меті звіту про рух грошових коштів, оскільки ці статті не відносяться до грошових потоків протягом 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 підприємства шляхом випуску акцій;
 - в) перетворення боргу на власний капітал.

Компоненти грошових коштів та їх еквівалентів

- 7.20 Підприємство має розкривати компоненти грошових коштів та їх еквівалентів і подавати узгодження сум у звіті про рух грошових коштів за статтями, еквівалентними наведеним у звіті про фінансовий стан. Проте підприємство не зобов'язане наводити таке узгодження, якщо відображена у звіті про рух грошових коштів сума грошових коштів та їх еквівалентів співпадає з сумою, відображеною у звіті про фінансовий стан.

Розкриття іншої інформації

- 7.21 Разом з коментарями управлінського персоналу підприємство має розкривати суму значних залишків грошових коштів та їх еквівалентів, які належать підприємству і недоступні для нього. Грошові кошти та їх еквіваленти, які належать підприємству, можуть бути для нього недоступними через валютні або правові обмеження.

Розділ 8. Примітки до фінансових звітів

Сфера застосування цього розділу

- 8.1 В цьому розділі визначаються принципи, на яких ґрунтується інформація, що має відображатися у **примітках** до фінансових звітів, та спосіб її відображення. Примітки містять доповнення до інформації, наведеної у **звіті про фінансовий стан, звіті про сукупний дохід, звіті про прибутки та збитки** (у разі подання), **звіті про дохід та нерозподілений прибуток** (у разі подання), **звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів**. У примітках наводиться описова інформація та розшифровка відображених у цих звітах статей, а також відомості про статті, які не відповідають критеріям **визнання** у цій звітності. Крім цього розділу, майже кожний розділ цього МСФЗ вимагає розкривати інформацію, яка зазвичай наводиться у примітках.

Структура приміток

- 8.2 У примітках слід:
- а) наводити інформацію про засади складання фінансових звітів та застосовану конкретну **облікову політику**, згідно з параграфами 8.5-8.7;
 - б) розкривати інформацію, яка підлягає розкриттю згідно з вимогами цього МСФЗ, але у фінансових звітах не наводиться; а також
 - в) наводити інформацію, яка у фінансових звітах не наводиться, але є доречною для їх розуміння.
- 8.3 Підприємству слід подавати примітки настільки систематично, наскільки це можливо. До кожної статті у фінансових звітах підприємство має робити перехресні посилання на будь-яку пов'язану з нею інформацію, наведену в примітках.
- 8.4 Зазвичай підприємство наводить примітки у такому порядку:
- а) твердження про те, що фінансові звіти складені згідно з МСФЗ для МСП (див. параграф 3.3);
 - б) стислий виклад застосованої значної облікової політики (див. параграф 8.5);
 - в) підтверджувальна інформація щодо статей у фінансових звітах в тому порядку, в якому наведено кожний звіт та кожний рядок; а також
 - г) розкриття будь-якої іншої інформації.

Розкриття інформації про облікову політику

- 8.5 У стислому викладі визначеної облікової політики підприємство має розкривати:
- а) основу (або основи) оцінки, застосовану при складанні фінансових звітів;
 - б) іншу застосовану облікову політику, що є доречною для розуміння фінансових звітів.

Інформація про судження

- 8.6 У стислому викладі визначеної облікової політики або в інших примітках підприємство, крім суджень, які вимагають робити розрахункові оцінки, має розкривати судження, які були зроблені в процесі застосування облікової політики підприємства і мають найбільш значний вплив на визнані у фінансових звітах суми.

Інформація про ключові джерела невизначеності оцінок

- 8.7 У примітках підприємство має розкрити інформацію про ключові припущення щодо майбутнього та інші ключові джерела невизначеності оцінок на дату звітності, які несуть значний ризик виникнення необхідності у суттєвих коригуваннях балансової вартості активів та зобов'язань протягом наступного фінансового року. По відношенню до таких активів та зобов'язань у примітках необхідно навести інформацію про
- а) їхній характер;
 - б) їхню балансову вартість на кінець звітного періоду.

Розділ 9. Консолідовані та окремі фінансові звіти

Сфера застосування цього розділу

- 9.1 В цьому розділі визначаються обставини, за якими підприємство подає **консолідовані фінансові звіти** та порядок складання таких звітів. Також наводиться методика складання **окремих фінансових звітів** та **зведених фінансових звітів**.

Вимога щодо подання консолідованих фінансових звітів

- 9.2 Крім випадків, передбачених параграфом 9.3, **материнське** підприємство подає консолідовані фінансові звіти, в яких воно консолідує свої інвестиції у **дочірні підприємства**, згідно з цим МСФЗ. До консолідованої звітності включаються показники звітності всіх дочірніх підприємств материнського підприємства.
- 9.3 Материнському підприємству не потрібно подавати консолідовані фінансові звіти, якщо:
- а) виконуються такі умови:
 - i) материнське підприємство саме є дочірнім підприємством та
 - ii) кінцеве материнське підприємство (чи будь-яке проміжне материнське підприємство) складає консолідовані **фінансові звіти загального призначення** у відповідності з **повним комплексом МСФЗ** чи з цим МСФЗ, або
 - б) воно не має дочірніх підприємств крім одного, яке було придбане з наміром продажу або відчуження протягом одного року. Материнське підприємство враховує показники такого дочірнього підприємства:
 - i) за справедливою вартістю, з визнанням справедливої вартості у прибутку чи збитку, якщо справедливую вартість акцій можна достовірно оцінити, або
 - ii) в іншому випадку, за собівартістю мінус збитки від зменшення корисності (див. параграф 11.14в)).
- 9.4 Дочірнє підприємство – суб'єкт господарювання, який контролюється материнським підприємством. **Контроль** – повноваження управляти фінансовою та операційною політикою підприємства таким чином, щоб отримати вигоду від його діяльності. Якщо для досягнення вузької та чітко окресленої мети підприємством створено особливого призначення (КОП), таке підприємство консолідує КОП тоді, коли суть взаємовідносин свідчить про те, що КОП контролюється цим підприємством (див. параграфи 9.10-9.12).
- 9.5 Припускається, що контроль існує у разі володіння материнським підприємством (прямо чи непрямо через дочірні підприємства) понад половину голосів підприємства. Таке припущення не діє за виняткових обставин, якщо можна чітко продемонструвати, що таке володіння не становить контролю. Контроль також існує, коли материнському підприємству належить половина або менше половини голосів підприємства, але є
- а) право на понад половину голосів – згідно з угодою з іншими інвесторами;
 - б) право управляти фінансовою та операційною політикою підприємства – згідно зі статутом або угодою;
 - в) право призначати чи звільняти більшість членів ради директорів або прирівняного до неї керівного органу або
 - г) право віддавати більшість голосів на зборах ради директорів або прирівняного до неї керівного органу та контролювати підприємство через таку раду чи орган.

- 9.6 Контролю також можна досягти завдяки володінню опціонами або конвертованими інструментами, які легко виконуються, або завдяки наявності агента, здатного спрямовувати діяльність на користь контролюючого підприємства.
- 9.7 Той факт, що інвестором є організація з венчурним капіталом або аналогічна організація, не є підставою для виключення дочірнього підприємства з консолідації.
- 9.8 Відмінність господарської діяльності дочірнього підприємства від діяльності інших підприємств, включених до консолідації, не є підставою для виключення з консолідації такого дочірнього підприємства. Необхідна інформація одержується завдяки консолідації таких дочірніх підприємств та розкриттю у фінансових звітах додаткових відомостей про особливості господарської діяльності дочірніх підприємств.
- 9.9 Здійснення діяльності в юрисдикції, де вводяться обмеження на переказ грошових коштів або передачу активів за межі даної юрисдикції, не є підставою для виключення з консолідації.

Підприємства спеціального призначення (ПСП)

- 9.10 Підприємство може створюватися з вузькою метою (наприклад, для укладення орендного договору, провадження дослідницької та конструкторської діяльності або сек'юритизації фінансових активів). Таке ПСП (підприємство спеціального призначення) може створюватися у формі корпорації, трасту, партнерства або некорпоратизованого підприємства. Часто ПСП створюються на таких юридичних умовах, які передбачають жорсткі вимоги до їх діяльності.
- 9.11 Підприємство має складати консолідовані фінансові звіти, які охоплюють це підприємство та будь-які ПСП, яких воно контролює. Крім обставин, зазначених у параграфі 9.5, про контроль ПСП з боку підприємства можуть свідчити такі обставини (цей перелік не є вичерпним):
- а) діяльність ПСП проваджується від імені підприємства, відповідно до його конкретних ділових потреб;
 - б) за підприємством залишається право приймати остаточні рішення щодо діяльності ПСП, навіть якщо йому надані повноваження щодо прийняття повсякденних рішень;
 - в) підприємство має право отримувати більшість вигід від ПСП, а отже наражається на ризики, пов'язані з діяльністю ПСП;
 - г) підприємство залишає за собою більшість специфічних ризиків та ризиків, пов'язаних з володінням.
- 9.12 Параграфи 9.10 та 9.11 не застосовуються до програм виплат по закінченні трудової діяльності або інших програм довгострокових виплат працівникам, на які поширюється дія Розділу 28 «Виплати працівникам».

Процедури консолідації

- 9.13 Консолідовані фінансові звіти подають фінансову інформацію про **групу** як єдину економічну одиницю. При підготовці консолідованих фінансових звітів підприємство має
- а) об'єднати фінансові звіти материнського підприємства та його дочірніх підприємств шляхом додавання показників за подібними статтями активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу та витрат;
 - б) виключити **балансову вартість** інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частку власного капіталу материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві;

- в) визначити та відобразити **неконтролюючі частки** в чистому прибутку або збитку консолідованих дочірніх підприємств за **звітний період** окремо від частки власників материнського підприємства; а також
- г) визначити та відобразити неконтролюючу частку в чистих активах консолідованих дочірніх підприємств окремо від капіталу акціонерів материнського підприємства в них. Неконтролююча частка в чистих активах складається
 - і) із суми неконтролюючої частки на дату первісного об'єднання, розрахованої згідно з Розділом 19 «Об'єднання бізнесів та гудвілу», та
 - ii) із неконтролюючої частки в зміні власного капіталу з дати об'єднання.

9.14 Пропорційні частки прибутку чи збитку і зміни у власному капіталі, розподілені на власників материнського підприємства та неконтролюючу частку, визначаються на основі теперішньої частки власності і не відображають можливе виконання чи конвертацію опціонів чи інструментів, що конвертуються.

Внутрішньогрупові сальдо та операції

9.15 Внутрішньо-групові сальдо та операції, в тому числі доходи, витрати та дивіденди, виключаються з консолідації повністю. Прибутки та збитки, що виникають у результаті внутрішньо-групових операцій, які визнаються за статтями активів, таких як запаси або основні засоби, виключаються з консолідації повністю. Внутрішньо-групові збитки можуть означати зменшення корисності, яке вимагає **визнання** у консолідованих фінансових звітах (див. Розділ 27 «Зменшення корисності активів»). До **тимчасових різниць**, які виникають через виключення прибутку або збитків у результаті внутрішньо-групових операцій, застосовується Розділ 29 «Податок на прибуток».

Єдина дата звітності

9.16 Фінансові звіти материнського підприємства та його дочірніх підприємств, які використовуються при складанні консолідованих фінансових звітів, слід складати на одну і ту саму **дату звітності**, за винятком випадків, коли це є **неможливим**.

Єдина облікова політика

9.17 Консолідовані фінансові звіти слід складати з використанням єдиної **облікової політики** для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо член групи застосовує облікову політику, відмінну від прийнятої в консолідованих фінансових звітах для подібних операцій та подій за схожих обставин, при складанні консолідованих фінансових звітів у його фінансових звітах робиться відповідне коригування.

Придбання та продаж дочірніх підприємств

9.18 Доходи і витрати дочірнього підприємства включаються до консолідованих фінансових звітів з дати придбання. Доходи і витрати дочірнього підприємства включаються до консолідованих фінансових звітів до дати, на яку материнське підприємство припиняє свій контроль над дочірнім підприємством. Різниця між надходженнями від продажу дочірнього підприємства і його балансовою вартістю на дату продажу, включаючи кумулятивну суму будь-яких курсових різниць, пов'язаних з цим дочірнім підприємством і визнаних у власному капіталі відповідно до Розділу 30 «Перерахування сум в іноземній валюті», визнається у консолідованому звіті про сукупний прибуток (або у звіті про прибутки та збитки, якщо він подається) як прибуток чи збиток від продажу цього дочірнього підприємства.

- 9.19 Якщо підприємство перестає бути дочірнім, але інвестор (колишнє материнське підприємство) продовжує утримувати інвестицію у своєму колишньому дочірньому підприємстві, то така інвестиція обліковується як **фінансовий актив** відповідно до Розділу 11 «Базові фінансові інструменти» або Розділу 12 «Інші питання фінансових інструментів», з дати, коли підприємство припиняє бути дочірнім, за умови, що воно не перетворюється на **асоційоване** (у цьому випадку застосовується Розділ 14 «Інвестиції в асоційовані підприємства») або **спільно контрольоване** підприємство (у цьому випадку застосовується Розділ 15 «Інвестиції у спільні підприємства»). Балансова вартість інвестиції на дату, коли підприємство перестає бути дочірнім, розглядається як собівартість при первісній оцінці фінансового активу.

Неконтролююча частка в дочірніх підприємствах

- 9.20 Неконтролюючу частку підприємство відображає в консолідованому звіті про фінансовий стан у складі власного капіталу окремо від капіталу акціонерів материнського підприємства, згідно з вимогами параграфу 4.2м).
- 9.21 У прибутку чи збитках групи неконтролюючу частку підприємство відображає окремо у звіті про сукупний дохід, згідно з вимогами параграфу 5.6 (або у звіті про прибутки та збитки, якщо такий подається, згідно з вимогами параграфу 5.7).
- 9.22 Прибуток або збитки та кожний компонент іншого сукупного доходу слід відносити до акціонерів материнського підприємства та до неконтролюючої частки. Загальний сукупний дохід відноситься до акціонерів материнського підприємства та до неконтролюючої частки, навіть якщо це призведе до виникнення дефіцитного сальдо неконтролюючої частки.

Розкриття інформації у консолідованих фінансових звітах

- 9.23 У консолідованих фінансових звітах слід розкривати таку інформацію:
- а) той факт, що дані звіти є консолідованими фінансовими звітами;
 - б) основу для висновку про наявність контролю тоді, коли материнське підприємство не володіє, безпосередньо чи опосередковано через дочірні підприємства, більше ніж половиною акцій з правом голосу
 - в) будь-яку різницю у звітній даті між фінансовими звітами материнського підприємства та його дочірніх підприємств, які використовуються для складання консолідованих фінансових звітів;
 - г) характер і міру будь-яких значних обмежень (наприклад, в результаті угод про запозичення або регуляторних вимог) здатності дочірнього підприємства передавати кошти материнському підприємству у вигляді дивідендів у грошовій формі або погашення кредитів та авансів.

Окремі фінансові звіти

Подання окремих фінансових звітів

- 9.24 Згідно з параграфом 9.2, материнське підприємство подає консолідовані фінансові звіти. Цей МСФЗ не вимагає подавати **окремі фінансові звіти** по материнському чи дочірнім підприємствам.
- 9.25 Фінансові звіти підприємства, яке не має дочірнього підприємства, не є окремими фінансовими звітами. Отже, підприємство, яке не є материнським, але є інвестором в асоційоване підприємство або має частку **контролюючого учасника у спільному**

підприємстві, подає свої фінансові звіти згідно з Розділом 14 чи Розділом 15, відповідно. Воно також може прийняти рішення подавати окремі фінансові звіти.

Вибір облікової політики

9.26 Коли материнське підприємство, інвестор в асоційоване підприємство або контролюючий учасник, що має частку у спільно контрольованому підприємстві, складає окремі фінансові звіти та зазначає, що вони відповідають вимогам *МСФЗ для МСП*, ці звіти обов'язково повинні відповідати всім вимогам цього МСФЗ. Для обліку своїх інвестицій у дочірні, асоційовані та спільно контрольовані підприємства підприємство зобов'язане прийняти облікову політику та відображати їх

- а) за собівартістю за вирахуванням зменшення корисності або
- б) за **справедливою вартістю** з визнанням змін справедливої вартості у прибутку чи збитку.

Таку саму облікову політику підприємство застосовує до всіх інвестицій одного класу (в дочірні, асоційовані та спільно контрольовані підприємства), але для різних класів воно може обирати різну політику.

Розкриття інформації в окремих фінансових звітах

9.27 У разі складання материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником у спільно контрольованому підприємстві окремих фінансових звітів, такі фінансові звіти повинні розкривати

- а) той факт, що дані звіти є окремими фінансовими звітами, та
- б) опис методів, застосованих для обліку інвестицій в дочірні підприємства, спільно контрольовані підприємства та асоційовані підприємства,

а також зазначати, до яких консолідованих чи первинних фінансових звітів вони відносяться.

Зведені фінансові звіти

9.28 **Зведені фінансові звіти** – єдиний комплекс фінансових звітів двох чи більше підприємств, яких контролює один інвестор. Цей МСФЗ не вимагає складати зведені фінансові звіти.

9.29 Якщо інвестор складає зведені фінансові звіти та характеризує їх як такі, що відповідають цьому *МСФЗ для МСП*, ці фінансові звіти обов'язково повинні відповідати всім вимогам цього МСФЗ. Внутрішньо-групові операції та сальдо виключаються; прибутки чи збитки, що виникають у результаті внутрішньо-групових операцій, які визнаються за статтями активів, таких як запаси або основні засоби, виключаються; фінансові звіти підприємств, включених до зведених фінансових звітів, складаються на ту саму дату звітності, за винятком випадків, коли це є неможливим; крім того, для подібних операцій та інших подій за схожих обставин застосовується єдина облікова політика.

Розкриття інформації у зведених фінансових звітах

9.30 Зведені фінансові звіти мають розкривати:

- а) той факт, що дані фінансові звіти є зведеними фінансовими звітами,
- б) причину, чому складаються зведені фінансові звіти;

- в) основу, за якою визначається, які підприємства включаються у зведені фінансові звіти;
- г) основу складання зведених фінансових звітів;
- г) розкриття інформації щодо зв'язаних сторін згідно з вимогами Розділу 33 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін».

Розділ 10. Облікова політика, облікові оцінки та помилки

Сфера застосування цього розділу

- 10.1 В цьому розділі наводиться методика обрання та застосування **облікової політики**, яка використовується при складанні **фінансових звітів**. Також розглядаються зміни в **облікових оцінках** та виправлення **помилки** у фінансових звітах попередніх періодів.

Обрання та застосування облікової політики

- 10.2 Облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані підприємством при складанні та поданні фінансових звітів.
- 10.3 Якщо цей МСФЗ конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, підприємство має застосовувати цей МСФЗ. Але підприємству немає потреби виконувати передбачену цим МСФЗ вимогу, якщо вплив від її виконання не буде **суттєвим**.
- 10.4 Якщо конкретна операція, інша подія або умова в цьому МСФЗ не розглядається, то по відношенню до неї, під час розробки та застосування облікової політики, керівництво застосовує своє судження, в результаті чого формується інформація, яка є:
- а) **доречною** для потреб користувачів з прийняття економічних рішень та
 - б) **достовірною**, в тому значенні, що фінансові звіти:
 - i) достовірно відображають **фінансовий стан**, фінансові **результати діяльності** та **грошові потоки** підприємства;
 - ii) відображають економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;
 - iii) є нейтральними, тобто неупередженими;
 - iv) є обачливими; а також
 - v) є повними в усіх суттєвих аспектах.
- 10.5 Під час формування судження, згаданого в параграфі 10.4, управлінський персонал зобов'язаний враховувати та розглядати можливість застосування джерел, наведених нижче у порядку зменшення важливості:
- а) вимоги та інструкції в цьому МСФЗ, в яких йдеться про подібні та пов'язані з ними питання;
 - б) визначення, критерії **визнання** та концепції **оцінки** активів, зобов'язань, доходу та витрат в основоположних принципах у Розділі 2 «Концепції та основоположні принципи».
- 10.6 Під час формування судження, згаданого в параграфі 10.4, керівництво також зобов'язане враховувати вимоги та інструкції **повного комплексу МСФЗ**, де розглядаються подібні та пов'язані з ними питання.

Послідовність облікової політики

- 10.7 Підприємство має обирати та застосовувати свою облікову політику послідовно для подібних операцій, інших подій та умов, якщо цей МСФЗ конкретно не вимагає або не дозволяє визначення категорії статей, для яких може бути доречною інша політика. Якщо

цей МСФЗ вимагає або дозволяє таке визначення категорій, слід обирати прийнятну облікову політику та послідовно застосовувати її до кожної категорії.

Зміни в обліковій політиці

- 10.8 Підприємство змінює облікову політику, тільки якщо зміна:
- а) вимагається змінами до цього МСФЗ або
 - б) призводить до того, що фінансові звіти надають достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки підприємства.
- 10.9 Не вважається змінами в обліковій політиці:
- а) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що за сутністю відрізняються від тих, що відбувалися раніше;
 - б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або не були суттєвими;
 - в) зміна моделі собівартості, коли втрачається надійний показник справедливої вартості (або навпаки) активу, який в іншому випадку, згідно з цим МСФЗ, дозволяється або вимагається оцінювати за справедливою вартістю.
- 10.10 Якщо цей МСФЗ дозволяє обирати порядок обліку (у тому числі й базу оцінки) зазначеної операції або іншої події чи умови, а підприємство змінює свій первісний вибір, то така зміна є зміною в обліковій політиці.

Застосування змін в обліковій політиці

- 10.11 Зміни в обліковій політиці підприємство обліковує таким чином:
- а) підприємство обліковує зміну в обліковій політиці, що є наслідком зміни вимог цього МСФЗ відповідно до конкретних положень перехідного періоду в разі їх наявності в такій зміні;
 - б) якщо підприємство прийняло рішення замість Розділу 11 «Базові фінансові інструменти» та Розділу 12 «Інші питання фінансових інструментів» дотримуватись МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», як дозволяється параграфом 11.2, і якщо вимоги МСБО 39 змінюються, то підприємство має врахувати такі зміни в обліковій політиці відповідно до конкретних положень перехідного періоду в разі їх наявності в переглянутому МСБО 39; а також
 - в) підприємство враховує всі інші зміни в обліковій політиці **ретроспективно** (див. параграф 10.12).

Ретроспективне застосування

- 10.12 Якщо зміна в обліковій політиці застосовується ретроспективно відповідно до параграфу 10.11, то підприємство має коригувати залишок кожного компоненту власного капіталу на початок періоду, на який вона впливає, за самий перший поданий попередній період та інші порівняльні суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період таким чином, наче нова облікова політика застосовувалася завжди. Якщо визначити вплив на конкретний період зміни облікової політики щодо порівняльної інформації за один або кілька поданих попередніх періодів **неможливо**, то підприємство застосовує нову облікову політику до балансової вартості активів та зобов'язань станом на початок самого першого періоду, щодо якого є можливим ретроспективне застосування та який може бути

поточним періодом; підприємство також має робити відповідні коригування залишків на початок періоду кожного компоненту власного капіталу, на який вона впливає, за той період.

Розкриття інформації про зміну в обліковій політиці

10.13 Якщо зміна цього МСФЗ має вплив на поточний період чи будь-який попередній період або може мати вплив на майбутні періоди, підприємство розкриває таку інформацію:

- а) характер зміни в обліковій політиці;
- б) суму коригування кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає, за відображений поточний період та кожний відображений попередній період, в міру можливості;
- в) суму коригування, пов'язану з періодами, що передують відображеним, в міру можливості;
- г) пояснення, чому неможливо визначити суми, які слід розкривати згідно з пунктами б) чи в) .

Немає потреби повторювати розкриття цієї інформації в фінансових звітах подальших періодів.

10.14 Якщо добровільна зміна в бухгалтерській політиці має вплив на поточний період чи будь-який попередній період, підприємство розкриває таку інформацію:

- а) характер зміни в обліковій політиці;
- б) причини, з яких застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та доречнішу інформацію;
- в) окремо суму коригування кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає, в міру можливості:
 - і) за поточний період;
 - ii) за кожний відображений попередній період; а також
 - iii) у сукупності за періоди, що передують відображеним.
- г) пояснення, чому неможливо визначити суми, які слід розкривати згідно з пунктом в) вище.

Розкриття цієї інформації не повторюється у фінансових звітах подальших періодів.

Зміни в облікових оцінках

10.15 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. Коли зміну в обліковій політиці важко відрізнити від зміни в обліковій оцінці, така зміна розглядається як зміна в обліковій оцінці.

10.16 Вплив зміни облікової оцінки, крім зміни, до якої застосовується параграф 10.17, підприємство має визнавати **перспективно** шляхом включення її в прибуток або збиток:

- а) періоду зміни, якщо зміна впливає лише на цей період; або
- б) періоду зміни та майбутніх періодів, якщо зміна впливає на них разом.

10.17 Тою мірою, якою зміна в обліковій оцінці призводить до змін в активах та зобов'язаннях або стосується статті власного капіталу, підприємство визнає її шляхом коригування

балансової вартості відповідного активу, зобов'язання або статті власного капіталу в період зміни.

Розкриття інформації про зміну в обліковій оцінці

- 10.18 Підприємство має розкривати інформацію про характер та суму зміни в обліковій оцінці, а також вплив цієї зміни на активи, зобов'язання, доходи та витрати за поточний період. Якщо підприємство може попередньо розрахувати вплив зміни в одному або декількох майбутніх періодах, то воно має розкрити такі облікові оцінки.

Виправлення помилок попередніх періодів

- 10.19 Помилки попередніх періодів – це пропуски або викривлення у фінансових звітах підприємства за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка:
- а) була наявною, коли фінансові звіти за відповідні періоди були затверджені до випуску, та
 - б) за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою та врахованою при складанні та поданні цих фінансових звітів.
- 10.20 До таких помилок можуть відноситися помилки у математичних підрахунках, помилки у застосуванні облікової політики, недогляд або неправильна інтерпретація фактів та шахрайство.
- 10.21 В міру можливості підприємство має виправляти суттєву помилку попереднього періоду ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після виявлення такої помилки, шляхом:
- а) перерахування порівняльних сум за відображений попередній період (періоди), в якому допущена помилка, або
 - б) перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за самий перший з відображених попередніх періодів, якщо помилка допущена до першого з відображених попередніх періодів.
- 10.22 Якщо визначити вплив на конкретний період помилки щодо порівняльної інформації за один або кілька відображених попередніх періодів неможливо, то підприємство має перерахувати залишки активів, зобов'язань та власного капіталу на початок самого першого періоду, для якого можливо ретроспективне перерахування (який може бути поточним періодом).

Розкриття інформації про помилки попередніх періодів

- 10.23 Про помилки попередніх періодів підприємство розкриває таку інформацію:
- а) характер помилки попереднього періоду;
 - б) суму виправлення по кожній статті фінансових звітів за кожний відображений попередній період, в міру можливості;
 - в) суму виправлення на початок самого першого з відображених попередніх періодів, в міру можливості;
 - г) пояснення, якщо неможливо визначити суми, які слід розкривати згідно з пунктами б) чи в) вище.

Розкриття цієї інформації не повторюється в фінансових звітах подальших періодів.

Розділ 11. Базові фінансові інструменти

Сфера застосування розділів 11 та 12

- 11.1 У Розділі 11 «Базові фінансові інструменти» та Розділі 12 «Інші питання фінансових інструментів» розглядається визнання, припинення визнання, оцінка та розкриття **фінансових інструментів (фінансових активів та фінансових зобов'язань)**. Розділ 11 застосовується до базових фінансових інструментів та може використовуватися всіма підприємствами. Розділ 12 застосовується до інших, складніших фінансових інструментів та операцій. Якщо підприємство здійснює операції лише з базовими фінансовими інструментами, то Розділ 12 не застосовується. Проте підприємства, що мають лише базові фінансові інструменти, зобов'язані ознайомитися зі сферою застосування Розділу 12, щоб переконатися, що цей розділ до них не відноситься.

Вибір облікової політики

- 11.2 Підприємство має зробити вибір, що застосовувати для обліку фінансових інструментів:
- а) положення Розділу 11 та Розділу 12 в повному обсязі або
 - б) положення щодо визнання та оцінки МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» і вимоги до розкриття інформації, передбачені в Розділах 11 та 12.
- Вибір підприємством пункту а) чи пункту б) є вибором його облікової політики. У параграфах 10.8-10.14 викладені вимоги щодо визначення, коли зміна в обліковій політиці є необхідною, як слід відображати цю зміну та яку інформацію слід про неї розкривати.

Вступ до Розділу 11

- 11.3 Фінансовий інструмент – це договір, в результаті укладення якого в одного підприємства виникає фінансовий актив, а в іншого – фінансове зобов'язання.
- 11.4 Згідно з вимогами Розділу 11, для всіх фінансових інструментів (за винятком інвестицій в неконвертовані і привілейовані акції без права дострокового продажу та звичайні акції без права дострокового продажу, **які перебувають у відкритому обігу**, або справедливую вартість яких можна достовірно визначити іншим чином) слід використовувати модель амортизованої собівартості.
- 11.5 Базовими інструментами, до яких застосовується Розділ 11, є такі інструменти, які відповідають вимогам параграфу 11.8. Прикладами фінансових інструментів, які зазвичай відповідають цим умовам, є
- а) грошові кошти;
 - б) депозити до запитання та строкові депозити, наприклад, рахунки в банку;
 - в) комерційні цінні папери та комерційні векселі, які утримуються;
 - г) дебіторська та кредиторська заборгованість, векселі та кредити одержані та видані;
 - г) облігації та аналогічні боргові інструменти;
 - д) інвестиції у неконвертовані привілейовані акції та звичайні і привілейовані акції без права дострокового продажу;
 - е) зобов'язання взяти кредит, якщо не можна повністю розрахуватися грошовими коштами.
- 11.6 Прикладами фінансових інструментів, які зазвичай не відповідають умовам, визначеним у параграфі 11.8, а отже входять до сфери застосування Розділу 12, є

- а) забезпечені активами цінні папери, такі як забезпечені іпотечні зобов'язання, угоди репо та сек'юритизовані пакети дебіторської заборгованості;
- б) опціони, права, варанти, ф'ючерсні та форвардні контракти, процентні свопи, розрахунки за якими можна здійснити грошовими коштами або через обмін на інший фінансовий інструмент;
- в) фінансові інструменти, які відповідають критеріям інструментів хеджування та називаються інструментами хеджування, згідно з вимогами Розділу 12;
- г) зобов'язання видати кредит іншому підприємству;
- г) зобов'язання взяти кредит, якщо можна повністю розрахуватися грошовими коштами.

Сфера застосування Розділу 11

- 11.7 Розділ 11 застосовується до всіх фінансових інструментів, що задовольняють умовам параграфу 11.8, за винятком таких інструментів:
- а) інвестиції в **дочірні, асоційовані та спільні підприємства**, які обліковуються згідно з Розділом 9 «Консолідовані та окремі фінансові звіти», Розділом 14 «Інвестиції в асоційовані підприємства» та Розділом 15 «Інвестиції у спільні підприємства»;
 - б) фінансові інструменти, які відповідають визначенню власного капіталу підприємства (див. Розділ 22 «Зобов'язання та власний капітал» і Розділ 26 «Платіж на основі акцій»);
 - в) оренда, до якої застосовується Розділ 20 «Оренда». Але наведені у параграфах 11.33-11.38 вимоги щодо припинення визнання застосовуються до припинення визнання дебіторської заборгованості за орендою орендодавцем та кредиторської заборгованості за орендою орендарем. Також Розділ 12 може застосовуватися до оренди з особливостями, визначеними у параграфі 12.3e);
 - г) права та обов'язки роботодавців за програмами виплат працівникам, до яких застосовується Розділ 28 «Виплати працівникам».

Базові фінансові інструменти

- 11.8 Як базові фінансові інструменти, згідно з Розділом 11, підприємство обліковує такі фінансові інструменти:
- а) грошові кошти;
 - б) борговий інструмент (такий як дебіторська та кредиторська заборгованість, вексель або кредит одержаний або виданий), що відповідає вимогам, визначеним у параграфі 11.9;
 - в) зобов'язання взяти кредит:
 - i) за яким не можна розрахуватися в грошових коштах та
 - ii) у разі виконання зобов'язання очікується, що воно відповідатиме вимогам, визначеним у параграфі 11.9;
 - г) інвестиція в неконвертовані привілейовані акції та звичайні або привілейовані акції без права дострокового продажу.
- 11.9 Борговий інструмент, який задовольняє умовам, визначеним у пунктах а)-г) нижче, слід обліковувати згідно з Розділом 11:
- а) прибуток власника є
 - i) фіксованою сумою;

- ii) фіксованою ставкою протягом строку дії інструмента;
 - iii) плаваючим прибутком, який протягом строку дії інструмента дорівнює єдиній довідковій, офіційно оголошеній або відомій відсотковій ставці (наприклад, ЛІБОР) або
 - iv) певному поєднанню таких фіксованої та плаваючих ставок (наприклад, ЛІБОР плюс 200 базисних пунктів), за умови, що значення обох ставок – фіксованою та плаваючою) є додатним (наприклад, процентний своп з додатною фіксованою ставкою та від'ємною плаваючою ставкою не відповідає цьому критерію). Щодо процентного доходу за фіксованою та плаваючою ставками, відсоток обчислюється шляхом помноження ставки за відповідний період на номінал паперів в обігу протягом цього періоду;
- б) немає такого договірної зобов'язання, яке б могло, згідно зі своїми умовами, призвести до втрати власником номіналу або будь-яких відсотків, що відносяться до поточного чи попередніх періодів. Борговий інструмент, що є субординованим по відношенню до інших боргових інструментів, не є прикладом такого договірної зобов'язання;
 - в) договірні зобов'язання (що дозволяють емітенту (боржнику) достроково погашати борговий інструмент, або дозволяють власнику інструмента (кредитору) надати цей інструмент емітенту для погашення до строку погашення) не залежать від майбутніх подій;
 - г) не існує жодних положень про умовні прибутки або погашення, за винятком прибутку за плаваючою ставкою, згаданого у пункті а) та положення про попередню оплату, згаданого у пункті (с).
- 11.10 Прикладами фінансових інструментів, які зазвичай відповідають умовам, визначеним у параграфі 11.9, є
- а) заборгованість за розрахунками з покупцями та постачальниками, векселі одержані та видані, а також кредити від банків або інших третіх сторін;
 - б) кредиторська заборгованість в іноземній валюті. Але будь-яка зміна у кредиторській заборгованості через зміну валютного курсу визнається у складі прибутку чи збитку, згідно з вимогами параграфу 30.10.
 - в) кредити до запитання, надані дочірнім чи асоційованим підприємствам або одержані від них;
 - г) борговий інструмент, зобов'язання з погашення якого виникає негайно, якщо емітент допускає дефолт по сплаті відсотків або основної частини боргу (таке положення не порушує умов, визначених у параграфі 11.9).
- 11.11 Прикладами фінансових інструментів, які не відповідають умовам, визначеним у параграфі 11.9 (а отже входять до сфери застосування Розділу 12), є
- а) інвестиція в інструменти капіталу іншого підприємства, крім неконвертованих привілейованих акцій та звичайних і привілейованих акцій без права на достроковий продаж (див. параграф 11.8г));
 - б) процентний своп, який приносить додатний чи від'ємний грошовий потік, або форвардне зобов'язання придбати товар чи фінансовий інструмент, розрахунок за яким можна здійснити в грошових коштах та яке, після розрахунку може принести додатний чи від'ємний грошовий потік, оскільки такі свопи та форварди не задовольняють умові, визначеній у параграфі 11.9а) ;
 - в) опціони та форвардні контракти, оскільки прибуток для власника не є фіксованим та умова параграфа 11.9а) не виконана;

- г) інвестиції в конвертований борг, оскільки прибуток для власника може коливатися, залежно від ціни звичайних акцій емітента, а не лише від ринкових ставок відсотка;
- г) кредит, виданий третій стороні, який, у разі зміни відповідного законодавства або облікових вимог, надає третій стороні право або накладає зобов'язання погасити його достроково, оскільки такий кредит не задовольняє умові, визначеній у параграфі 11.9в).

Первісне визнання фінансових активів та зобов'язань

- 11.12 Підприємство має визнати фінансовий актив або фінансове зобов'язання тільки тоді, коли таке підприємство стає стороною договору щодо цього інструменту.

Первісна оцінка

- 11.13 Під час первісного визнання фінансового активу або фінансового зобов'язання підприємство оцінює його за ціною операції (включаючи видатки на операції за винятком первісного визнання фінансових активів та зобов'язань, які оцінюються за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку), якщо угода не становить, по суті, фінансову операцію. Фінансова операція може мати місце у зв'язку з продажем товарів чи послуг, наприклад, якщо оплата відстрочується на термін, більший від звичайного, або фінансується за відсотковою ставкою, яка не є ринковою. Якщо угода становить фінансову операцію, то підприємство має оцінювати фінансових актив або фінансове зобов'язання за теперішньою вартістю майбутніх платежів, дисконтованих за ринковою процентною ставкою на подібний борговий інструмент.

Приклади: фінансові активи

- 1 Довгостроковий кредит іншому підприємству. Дебіторська заборгованість визнається за теперішньою вартістю грошових коштів (виплати відсотків та основної частини), які мають бути одержані від такого підприємства.
- 2 Товари, продані замовнику в короткостроковий кредит. Дебіторська заборгованість визнається за недисконтованою сумою грошових коштів, які мають бути одержані від такого підприємства, що зазвичай є ціною, зазначеною в рахунку-фактурі.
- 3 Об'єкт, проданий замовнику в кредит на два роки без відсотків. Дебіторська заборгованість визнається за поточною ціною при продажу даного об'єкту з негайною оплатою. Якщо поточна ціна при продажі з негайною оплатою невідома, за неї можна прийняти теперішню вартість грошових коштів, які мають бути отримані, дисконтованих за основною ринковою відсотковою(-ими) ставкою(-ами) для подібної дебіторської заборгованості.
- 4 Придбання з негайною оплатою звичайних акцій іншого підприємства. Ця інвестиція визнається за сумою грошових коштів, сплачених з метою придбання акцій.

Приклади: фінансові зобов'язання

- 1 Кредит, отриманий від банку. Кредиторська заборгованість первісно визнається за теперішньою вартістю грошових коштів (виплати відсотків та основної частини), які мають бути сплачені банку.
- 2 Товари, придбані у постачальника в короткостроковий кредит. Кредиторська заборгованість визнається за недисконтованою сумою, яку підприємство винне постачальнику, що зазвичай є ціною, зазначеною в рахунку-фактурі.

Подальша оцінка

11.14 Наприкінці кожного **звітнього періоду** підприємство оцінює фінансові інструменти у наведений нижче спосіб, не вираховуючи витрат на операцію, які воно може понести при продажі чи іншому вибутті:

- а) Боргові інструменти, що відповідають умовам, визначеним у параграфі 11.8б) , оцінюються за **амортизованою собівартістю** за допомогою **методу ефективного відсотка**. Інструкції щодо визначення амортизованої собівартості за допомогою методу ефективного відсотка наводяться у параграфах 11.15-11.20. Класифіковані як поточні активи чи поточні зобов'язання боргові інструменти слід оцінювати за недисконтованою сумою грошових коштів або іншої компенсації, яку очікують сплатити чи одержати (тобто за вирахуванням зменшення корисності – див. параграфи 11.21-11.26), якщо угода фактично не становить фінансову операцію (див. параграф 11.13). Якщо угода становить фінансову операцію, то підприємство має оцінити борговий інструмент за теперішньою вартістю майбутніх платежів, дисконтованих за ринковою відсотковою ставкою на подібний борговий інструмент.
- б) Зобов'язання взяти кредит, що відповідають умовам, визначеним у параграфі 11.8в) оцінюються за собівартістю (яка іноді дорівнює нулю) за вирахуванням зменшення корисності.
- в) Інвестиції в неконвертовані привілейовані акції та привілейовані акції без права дострокового продажу, які відповідають умовам у параграфі 11.8г), оцінюються таким чином (інструкції щодо справедливої вартості надаються у параграфах 11.27-11.33):
 - і) якщо акції перебувають у відкритому обігу або їх справедливую вартість можна достовірно оцінити іншим чином, інвестицію слід оцінювати за справедливою вартістю, причому зміни у справедливій вартості визнаються у прибутку чи збитку;
 - іі) всі інші такі інвестиції слід оцінювати за собівартістю за вирахуванням зменшення корисності.

Зменшення корисності або неможливість відшкодування слід оцінювати для фінансових інструментів у пунктах а) , б) та в) іі) вище. Інструкції наведено у параграфах 11.21-11.26.

Амортизована собівартість та метод ефективного відсотка

11.15 Амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання на кожну дату звітності розраховується таким чином:

- а) сума, за якою фінансовий актив чи зобов'язання оцінюється при первісному визнанні,
- б) мінус виплати основної суми
- в) плюс (або мінус) накопичена амортизація будь-якої різниці між цією первісною сумою та сумою погашення із застосуванням методу ефективного відсотка
- г) мінус, у випадку фінансового активу, будь-яке зменшення (прямо чи через застосування рахунку резервів) унаслідок зменшення корисності або неможливості відшкодування.

Фінансові активи та фінансові зобов'язання, які не мають зазначеної відсоткової ставки та класифікуються як поточні активи чи поточні зобов'язання, первісно оцінюються за недисконтованою сумою згідно з параграфом 11.14 а). Отже, пункт в) , наведений вище, до них не застосовується.

- 11.16 Метод ефективного відсотка – це метод обчислення амортизованої собівартості фінансового активу або фінансового зобов’язання (або групи фінансових активів чи фінансових зобов’язань) та розподілу процентного доходу чи процентних витрат на відповідний період. Ефективна відсоткова ставка – це ставка, яка точно дисконтує попередньо розраховані 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. Ефективна відсоткова ставка визначається на основі балансової вартості фінансового активу чи фінансового зобов’язання при його первісному визнанні. Згідно з методом ефективного відсотка:
- а) амортизована собівартість фінансового активу (зобов’язання) – це теперішня вартість майбутніх грошових надходжень (виплат), дисконтова них за ефективною відсотковою ставкою, та
 - б) процентні витрати (дохід) за період, що дорівнюють балансовій вартості фінансового зобов’язання (активу) на початок періоду помноженої на ефективну відсоткову ставку за цей період.
- 11.17 При обчисленні ефективного відсоткової ставки підприємство попередньо розраховує грошові потоки, враховуючи всі умови договору про фінансовий інструмент (наприклад, аванси, опціони “кол” та подібні опціони), та відомі збитки за кредитами, які вже понесені, але підприємству не слід розглядати майбутні збитки за кредитами, які ще не понесені.
- 11.18 При обчисленні ефективного відсоткової ставки підприємство амортизує всі відповідні винагороди, комісійні збори сплачені або отримані (такі як «пункти»), витрати на операції та всі інші премії чи дисконти за очікуваний строк дії інструмента, за винятком того, що передбачено нижче. Підприємство має використати коротший період, якщо саме до цього періоду відносяться винагороди, комісійні збори сплачені або отримані, витрати на операції та премії чи дисконти. Це матиме місце тоді, коли змінна, до якої відносяться винагороди, комісійні збори сплачені або отримані, витрати на операції та премії чи дисконти, переоцінюється за ринковими ставками до очікуваної дати погашення інструмента. В такому випадку, належним періодом амортизації є період до наступної дати переоцінки.
- 11.19 Що стосується змінної ставки фінансових активів та фінансових зобов’язань, то періодична переоцінка грошових потоків для відображення змін ринкових ставок змінює і ефективну відсоткову ставку. Якщо фінансовий актив або фінансове зобов’язання зі змінною ставкою первісно визнається за сумою, рівною номіналу, який підлягає одержанню або сплаті на дату погашення, то переоцінка майбутніх процентних платежів, як правило, не матиме значного впливу на балансову вартість такого активу чи зобов’язання.
- 11.20 Якщо підприємство переглядає свої оцінки витрат чи надходжень, воно має скоригувати балансову вартість фінансового активу чи зобов’язання (або групи фінансових інструментів) таким чином, щоб вона відображала фактичні та переглянуті розраховані грошові потоки. Підприємство має зробити перерахунок балансової вартості шляхом обчислення теперішньої вартості попередньо розрахованих майбутніх грошових потоків за первісною ефективною відсотковою ставкою фінансового інструмента. Таке коригування підприємство визнає як дохід чи витрати на дату перегляду.

Приклад визначення амортизованої собівартості п'ятирічного кредиту за допомогою метода ефективного відсотка

1 січня 20X0 року підприємство придбало облігацію на суму 900 грошових одиниць (гр.о.), причому витрати на операцію становили 50 гр.о. Облігація щорічно приносить 40 гр.о., тобто відсоток, який сплачується наприкінці періоду, протягом наступних п'яти років (31 грудня 20X0 р. – 31 грудня 20X4 р.).

Строк погашення облігації настає 31 грудня 20X4 р., коли сплачується номінал облігації в сумі 1 100 гр.о.

Рік	Балансова вартість на початок періоду	Процентний дохід при ставці 6,9583%*	Надходження грошових коштів	Балансова вартість наприкінці періоду
[	гр.о.	гр.о.	гр.о.	гр.о.
20X0 *	950,00	66,10	(40,00)	976,11
20X1]	976,11	67,92	(40,00)	1 004,03
20X2 В	1 004,03	69,86	(40,00)	1 033,89
20X3 и	1 033,89	71,94	(40,00)	1 065,83
20X4 о	1 065,83	74,16	(40,00)	1 100,00
с			(1 100,00) 0	0
к				
и				

*Ефективна відсоткова ставка в розмірі 6,9583 – це ставка, яка дисконтує очікувані грошові потоки за облігацією до первісної балансової вартості:

$$40/(1.069583)^1 + 40/(1.069583)^2 + 40/(1.069583)^3 + 40/(1.069583)^4 + 1,140/(1.069583)^5 = 950$$

Зменшення корисності фінансових активів, оцінених за собівартістю або амортизованою собівартістю**Визнання**

- 11.21 Наприкінці кожного звітного періоду підприємство оцінює, чи є об'єктивне свідчення зменшення корисності будь-яких фінансових активів, оцінених за собівартістю чи амортизаційною вартістю. Якщо таке об'єктивне свідчення є, то підприємство визнає у прибутку чи збитку **втрати від зменшення корисності**.
- 11.22 Об'єктивне свідчення того, що корисність фінансового активу або групи активів зменшується, містить у собі дані спостереження, які привертають увагу утримувача активу до таких подій збитку:
- а) значні фінансові труднощі емітента або боржника;
 - б) порушення договору, таке як невиконання зобов'язань чи прострочення платежів відсотків або основної суми;

- в) надання кредитором (з економічних чи юридичних причин, пов'язаних із фінансовими труднощами боржника) концесії боржнику, яку кредитор не розглядав би за інших умов;
 - г) стає **можливим**, що боржник оголосить банкрутство або іншу фінансову реорганізацію;
 - г) дані спостереження, що свідчать про зменшення, яке можна оцінити, попередньо розрахованих 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, такі як негативні зміни в національних чи локальних економічних умовах або негативні зміни у галузевих умовах.
- 11.23 Свідченням зменшення корисності можуть бути інші чинники, в тому числі значні негативні зміни у технологічних, ринкових, економічних або правових умовах, в яких працює емітент.
- 11.24 На зменшення корисності підприємство зобов'язане окремо перевірити такі фінансові активи:
- а) всі інструменти капіталу, незалежно від їх значущості, а також
 - б) інші фінансові активи, кожний з яких є окремо значним.

Інші активи підприємство оцінює на зменшення корисності: кожний актив окремо чи активи об'єднані в групи за подібними характеристиками кредитного.

Оцінка

- 11.25 Підприємство оцінює втрати від зменшення корисності для таких інструментів, які оцінені за собівартістю або амортизованою собівартістю:
- а) для інструмента, оціненого за амортизованою собівартістю згідно з параграфом 11.14а) втратами від зменшення корисності є різниця між балансовою вартістю активу та теперішньою вартістю попередньо розрахованих грошових потоків, дискontованих за первісною ефективною відсотковою ставкою. Якщо такий фінансовий інструмент має плаваючу відсоткову ставку, то ставкою дискontування для оцінки будь-яких втрат від зменшення корисності є визначена згідно з договором поточна ефективна відсоткова ставка.
 - б) для інструмента, оціненого за собівартістю за вирахуванням зменшення корисності згідно з параграфом 11.14 б) та в) ii), втрати від зменшення корисності є різницею між балансовою вартістю активу та найкращим розрахунком (приблизним) суми (що може дорівнювати нулю), яку підприємство отримало б за актив у разі продажу його у дату звітності.

Сторнування

- 11.26 Якщо в наступному періоді сума втрат 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 втрати від зменшення корисності підприємство має сторнувати (прямо або через коригування рахунка резервів). Сторнування не має призводити до такої балансової вартості фінансового активу, що перевищує суму, яку б мала амортизована собівартість у разі невизнання зменшення корисності на дату сторнування. Суму сторнування підприємству слід негайно визнавати у прибутку чи збитку.

Справедлива вартість

11.27 Згідно з вимогами параграфу 11.14в) і), інвестицію у звичайні або привілейовані акції слід оцінювати за справедливою вартістю, якщо справедливу вартість акцій можна достовірно визначити. Для розрахунку справедливої вартості підприємство застосовує такий порядок розгляду:

- а) найкращим свідченням справедливої вартості є котирувальна ціна ідентичного активу на активному ринку. Зазвичай, це – поточна ціна покупця.
- б) У разі відсутності котирувальних цін свідченням справедливої вартості є ціна останньої операції з ідентичним активом за умови, що після такої операції не відбулося значних економічних змін або не пройшло багато часу. Якщо підприємство може продемонструвати, що ціна останньої операції не є гарним показником справедливої вартості (наприклад, оскільки вона відображає суму, яку підприємство б отримало або сплатило при змушеній операції, примусовій ліквідації або продажу описаного майна), то така ціна коригується.
- в) Якщо активного ринку немає, а ціна останньої операції не є гарним показником справедливої вартості, то підприємство визначає справедливу вартість за допомогою методики оцінювання. Мета використання методики оцінювання полягає в тому, щоб визначити, яка була б ціна на дату оцінки при обміні між незалежними сторонами, які б діяли на основі звичайних ділових міркувань.

Посилання на інструкції з визначення справедливої вартості, наведені у параграфах 11.27-11.32, містяться і в інших розділах цього МСФЗ, включаючи Розділ 12, Розділ 14, Розділ 15 та Розділ 16 «Інвестиційна нерухомість». При застосуванні цих інструкцій до активів, на які поширюється дія цих розділів, посилання на звичайні чи привілейовані акції в цьому параграфі слід вважати таким, що охоплює всі активи, які підпадають під дію цих розділів.

Методика оцінки

11.28 Методики оцінки передбачають використання останніх ринкових операцій з ідентичним активом між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами (якщо такі операції відбувались), поточної справедливої вартості іншого активу, який, по суті, є таким самим як і актив, що підлягає оцінюванню, аналіз дисконтування грошових потоків та моделі ціноутворення опціонів. Якщо для визначення ціни активу учасники ринку здебільшого використовують якусь певну методику, і ця методика забезпечує надійні розрахунки цін при операціях на активному ринку, то підприємство використовує цю методику.

11.29 Мета використання методики оцінки полягає в тому, щоб встановити, яка була б ціна при операції на дату оцінки між незалежними сторонами, які б діяли на основі звичайних ділових міркувань. Справедлива вартість розраховується, виходячи з результатів використання такої методики оцінки, яка максимально застосовує ринкові дані і мінімально – дані, визначені самим підприємством. Методика оцінки вважається надійним способом визначення достовірного значення справедливої вартості, якщо:

- а) методика адекватно відображає, яку ціну можна було б очікувати на даний актив від самого ринку; та
- б) вхідні дані для методики оцінки адекватно відображають ринкові очікування та притаманні активу показники чинників ризику.

Відсутність активного ринку: інструменти капіталу

11.30 Справедливу вартість інвестицій в активи, які не мають котирувальної ринкової ціни на активному ринку, можна достовірно оцінити, якщо

- а) діапазон адекватних значень справедливої вартості є невеликим або
- б) можна адекватно оцінити ймовірність різних значень у діапазоні та використати її при розрахунку справедливої вартості.

- 11.31 Існує багато ситуацій, в яких величина діапазону адекватних значень справедливої вартості активів, які не мають котирувальної ціни, навряд чи буде важливою. Як правило, це можливо при визначенні справедливої вартості активу, який підприємство придбало у не пов'язаної з ним особи. Проте, якщо діапазон адекватних значень справедливої вартості є важливим та ймовірність різних значень у діапазоні не можна адекватно оцінити, тоді підприємство не може оцінювати актив за справедливою вартістю.
- 11.32 Якщо для активу, що оцінювався за справедливою вартістю, надійного показника справедливої вартості більше не існує (наприклад, інструмент капіталу, оцінений за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку), то його новою вартістю стає його балансова вартість на дату останньої достовірної оцінки активу. Доки не з'явиться надійний показник справедливої вартості, підприємство оцінюватиме актив за цією вартістю мінус збитки від зменшення корисності.

Припинення визнання фінансового активу

- 11.33 Підприємство зобов'язане припинити визнання фінансового активу тоді і тільки тоді, коли:
- а) строк дії договірних прав на грошові потоки від фінансового активу закінчився, чи проведено розрахунки за ними або
 - б) підприємство передає іншій стороні практично всі ризики та винагороди від володіння фінансовим активом, або
 - в) незважаючи на те, що підприємство зберегло за собою деякі значні винагороди та ризики від володіння, воно передало контроль над активом іншій стороні, і ця інша сторона на практиці може продати повністю весь актив не пов'язаний з ним третій стороні та здатне реалізувати цю можливість в односторонньому порядку, без необхідності додаткових обмежень при передачі. У цьому випадку підприємство зобов'язане:
 - i) припинити визнання активу та
 - ii) окремо визнати всі права та обов'язки, які залишені чи створені при передачі.

Балансову вартість переданого активу слід розподілити між збереженими та переданими правами та обов'язками на основі їхньої відповідної справедливої вартості на дату передачі. Нещодавно створені права та обов'язки слід оцінювати за їхньою справедливою вартістю на цю дату. Будь-яка різниця між отриманою компенсацією та сумами, визнаними і припиненими у визнанні згідно з цим параграфом, слід визнавати у прибутку чи збитку в період передачі.

- 11.34 Якщо передача не призводить до припинення визнання, оскільки підприємство зберегло значні ризики та винагороди від володіння переданим активом, то підприємство зобов'язане продовжувати ризики та винагороди від володіння активом, що передається, підприємство продовжує визнавати переданий актив повністю і визнавати фінансове зобов'язання за вартістю отриманої компенсації. Згортання активу та зобов'язання не дозволяється. У подальших періодах підприємство визнає будь-який дохід від переданого активу та будь-які витрати, понесені за фінансовим зобов'язанням.
- 11.35 Якщо сторона-цедент надає заставу негрошовими коштами (наприклад, борговими інструментами або інструментами власного капіталу) стороні-набувачеві, то облік забезпечення стороною-цедентом та стороною-набувачем залежить від того, чи має сторона-набувач право продати або перезаставити предмет застави, а також від того, чи не виконала зобов'язання сторона, яка передає. Сторона-цедент та сторона-набувач обліковують заставу таким чином:

- а) якщо сторона-набувач має право за договором або за звичаєм продавати чи перезаставляти предмет застави, тоді сторона-цедент має перекласифікувати цей актив у своєму балансі (наприклад, як позичений актив, заставлені інструменти власного капіталу або дебіторську заборгованість за викупом) окремо від інших активів;
- б) якщо сторона-набувач продає заставлене їй забезпечення, то вона має визнавати надходження від продажу та зобов'язання, оцінене за справедливою вартістю, як зобов'язання повернути заставу;
- в) якщо сторона-цедент не виконує зобов'язання згідно з умовами договору та більше не має права викупити заставу, то вона має припинити визнання застави, а сторона-набувач має визнавати заставу як актив, первісно оцінений за справедливою вартістю (або якщо вона вже продала заставу, припинити визнання зобов'язання повернути заставу);
- г) за винятком наведеного у пункті в) ,сторона-цедент має подовжувати облік застави як свого активу, а сторона-набувач не повинна визнавати заставу як актив.

Приклад: передача, визнання якої слід припинити

Підприємство продає групу своєї дебіторської заборгованості банку за суму, меншу за її номінал. Підприємство продовжує приймати платежі від боржників, у тому числі розсилає щомісячні виписки, а за обслуговування цієї заборгованості банк сплачує підприємству певну винагороду за ринковим тарифом. Підприємство зобов'язане невідкладно перераховувати банку всі отримані суми, але воно не несе перед банком відповідальності за несвоєчасну виплату або за невиплату заборгованості боржниками. У цьому випадку підприємство передало банку практично всі свої ризики та винагороди від володіння дебіторською заборгованістю. Відповідно, воно вилучає дебіторську заборгованість зі свого звіту про фінансовий стан (тобто припиняє її визнавати) і не відображає зобов'язання по відношенню до надходжень від банку. Підприємство визнає збиток, що визначається як різниця між балансовою вартістю дебіторської заборгованості на момент продажу та отриманими від банку коштами. Підприємство визнає зобов'язання в обсязі, в якому воно отримало кошти від боржників, але ще не перерахувало їх банку.

Приклад: передача, визнання якої не слід припиняти

Факти залишаються такими, як у попередньому прикладі, за винятком того, що підприємство погодилося викупити у банку всю ту дебіторську заборгованість, основну частину або відсотки за якою боржник не погашає вже більше 120 днів. У цьому випадку підприємство зберегло ризик несвоєчасної виплати або невиплати заборгованості боржниками – значний ризик по відношенню до дебіторської заборгованості. Відповідно, підприємство не розглядає дебіторську заборгованість як таку, що продана банку, і не припиняє її визнавати. Замість цього, воно розглядає надходження від банку як кредит під заставу дебіторської заборгованості. Підприємство продовжує визнавати дебіторську заборгованість як актив, доки вона не погашається або не списується як безнадійна.

Припинення визнання фінансового зобов'язання

- 11.36 Підприємство зобов'язане припинити визнання фінансового зобов'язання (або частини фінансового зобов'язання) тоді і тільки тоді, коли його погашають, тобто коли визначене в договорі зобов'язання погашено, анульовано або строк його дії закінчується.
- 11.37 Якщо існуючі позичальник та позикодавець здійснюють обмін борговими інструментами на суттєво відмінних умовах, то підприємства обліковує операцію 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) підприємство обліковує як погашення первісного фінансового зобов'язання та визнання нового фінансового зобов'язання.
- 11.38 Різницю між балансовою вартістю фінансового зобов'язання (або частини фінансового зобов'язання), погашеного або переданого іншій стороні, та сплаченою компенсацією (включаючи будь-які передані немонетарні активи та прийняті зобов'язання) підприємство визнає визнавати у прибутку чи збитку.

Розкриття інформації

- 11.39 Нижче наведено інформацію, що має бути розкрита стосовно фінансових зобов'язань, оцінених за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку. Підприємства, що мають лише базові фінансові інструменти (а отже не застосовують положення Розділу 12), не матимуть жодних фінансових зобов'язань за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, і тому розкривати таку інформацію їм буде не потрібно.

Розкриття інформації про облікову політику для фінансових інструментів

- 11.40 Згідно з параграфом 8.5, у стислому описі значних аспектів облікової політики підприємство має надати інформацію про базу (бази) оцінки, що застосовується для фінансових інструментів, та інші аспекти облікової політики для фінансових інструментів, які допомагають зрозуміти фінансові звіти.

Звіт про фінансовий стан: категорії фінансових активів та фінансових зобов'язань

- 11.41 У звіті про фінансовий стан або у примітках підприємство розкриває на дату звітності загальну балансову вартість кожної з наведених нижче категорій фінансових активів та фінансових зобов'язань:
- а) фінансові активи, оцінені за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку (параграф 11.14в) і) та параграфи 12.8 та 12.9);
 - б) фінансові активи, які є борговими інструментами, оціненими за амортизованою собівартістю (параграф 11.14а));
 - в) фінансові активи, які є інструментами капіталу, оціненими за собівартістю мінус збитки від зменшення корисності (параграф 11.14в) ii) та параграфи 12.8 та 12.9);
 - г) фінансові зобов'язання, оцінені за справедливою вартістю, та вплив їх оцінки на прибуток чи збиток (параграфи 12.8 та 12.9);

- г) фінансові зобов'язання, оцінені за амортизованою собівартістю (параграф 11.14а);
 - д) зобов'язання за кредитами, оцінені за собівартістю мінус збитки від зменшення корисності (параграф 11.14б).
- 11.42 Підприємство розкриває інформацію, яка дозволяє користувачам фінансових звітів оцінювати значущість фінансових інструментів за їх фінансовою позицією та результатами. Наприклад, по відношенню до довгострокового боргу така інформація, як правило, включає умови боргового інструмента (такі як відсоткова ставка, строк погашення, графік погашення та обмеження, що цей борговий інструмент накладає на підприємство).
- 11.43 По відношенню до всіх фінансових активів та фінансових зобов'язань, оцінених за справедливою вартістю, підприємство розкриває базу для визначення справедливої вартості, наприклад, котирувальну ринкову ціну на активному ринку або методику оцінки. У разі використання певної методики оцінки підприємство має розкривати припущення, які застосовуються при визначенні справедливої вартості кожного класу фінансових активів або фінансових зобов'язань. Наприклад, якщо можливо, підприємство розкриває інформацію про припущення, які стосуються ставок попередньої оплати, розрахованих збитків за кредитами та відсоткових чи дисконтних ставок.
- 11.44 Якщо для інструменту капіталу, що оцінювався за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, надійного показника справедливої вартості більше не існує, то підприємство зобов'язане зазначити цей факт.

Припинення визнання

- 11.45 Якщо підприємство передало фінансові активи іншій стороні при операції, визнання якої не слід припиняти (див. параграфи 11.33-11.35), то за кожним класом таких фінансових активів підприємство має розкрити таку інформацію:
- а) характер активів;
 - б) характер ризиків та винагород від володіння, які зберігаються за підприємством;
 - в) балансову вартість активів та будь-яких пов'язаних з ними зобов'язань, які продовжують визнаватися підприємством.

Застава

- 11.46 Якщо підприємство передає фінансові активи у заставу як забезпечення зобов'язань або непередбачених зобов'язань, то воно має розкрити таку інформацію:
- а) балансова вартість переданих у заставу фінансових активів;
 - б) умови застави.

Невиконання (дефолт) або порушення зобов'язань щодо заборгованості за кредитами

- 11.47 Що стосується визнаної на дату звітності заборгованості за кредитами, за якою є порушення умов або дефолт з виплати основної частини, відсотків, внесків до амортизаційного фонду або порушення умов погашення і до дати звітності таке порушення не усунено, підприємство розкриває таку інформацію:
- а) відомості про таке порушення або невиконання зобов'язань (дефолт);
 - б) балансова вартість відповідної заборгованості за кредитами на дату звітності;

- в) чи було усунено порушення або невиконання зобов'язань (дефолт) або змінено умови заборгованості за кредитами перед затвердженням фінансових звітів до оприлюднення.

Статті доходу, витрат, прибутку чи збитку

11.48 Підприємство розкриває такі статті доходу, витрат, прибутків чи збитків:

- а) дохід, витрати, прибутки чи збитки, включаючи зміни у справедливій вартості, визнані за:
 - i) фінансовими активами, оціненими за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку;
 - ii) фінансовими зобов'язаннями, оціненими за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку;
 - iii) фінансовими активами, оціненими за амортизованою собівартістю;
 - iv) фінансовими зобов'язаннями, оціненими за амортизованою собівартістю;
- б) сумарний процентний дохід та сумарні процентні витрати (розраховані відповідно до методу ефективного відсотка) за фінансовими активами чи зобов'язаннями, не оціненими за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку;
- в) суму будь-яких втрат від зменшення корисності за кожним класом фінансових активів.

Розділ 12. Інші питання фінансових інструментів

Сфера застосування розділів 11 та 12

- 12.1 У Розділі 11 «Базові фінансові інструменти» та Розділі 12 «Інші питання фінансових інструментів» розглядається визнання, припинення визнання, оцінка та розкриття **фінансових інструментів (фінансових активів та фінансових зобов'язань)**. Розділ 11 застосовується до базових фінансових інструментів та може використовуватися всіма підприємствами. Розділ 12 застосовується до інших, більш складних фінансових інструментів та операцій. Якщо підприємство здійснює операції лише з базовими фінансовими інструментами, то Розділ 12 не застосовується. Але навіть підприємства, що мають лише базові фінансові інструменти, повинні ознайомитися зі сферою застосування Розділу 12, щоб переконатися, що цей розділ до них не відноситься.

Вибір облікової політики

- 12.2 Підприємство має зробити вибір, чим керуватись для обліку фінансових інструментів:
- а) положеннями Розділу 11 та Розділу 12 в повному обсязі або
 - б) положеннями щодо визнання та оцінки МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» і вимогами до розкриття інформації, передбаченими в Розділах 11 та 12.

Вибір підприємством пункту а) чи пункту б) є вибором його облікової політики. У параграфах 10.8-10.14 викладені вимоги щодо визначення, коли зміна в обліковій політиці є необхідною, як слід відображати цю зміну та яку інформацію слід про неї розкривати в обліковій політиці.

Сфера застосування Розділу 12

- 12.3 Розділ 12 застосовується до всіх фінансових інструментів, за винятком:
- а) фінансових інструментів, на яких поширюється дія Розділу 11;
 - б) часток в дочірніх (див. Розділ 9 «Консолідовані та окремі фінансові звіти»), асоційованих (див. Розділ 14 «Інвестиції в асоційовані підприємства») та спільних (див. Розділом 15 «Інвестиції у спільні підприємства») підприємствах;
 - в) прав та обов'язків роботодавців за програмами виплат працівникам (див. Розділ 28 «Виплати працівникам»);
 - г) прав за страховими контрактами, якщо страховий контракт не може спричинити збиток будь-якій стороні в результаті договірних умов, які не пов'язані із:
 - i) змінами страхового ризику;
 - ii) дефолтом одного з контрагентів;
 - г) фінансових інструментів, які відповідають визначенню власного капіталу підприємства (див. Розділ 22 «Зобов'язання та власний капітал» і Розділ 26 «Платіж на основі акцій»);
 - д) оренди (див. Розділ 20 «Оренда»), якщо оренда не може спричинити збиток ні орендодавцю, ні орендарю в результаті договірних умов, які не пов'язані із:
 - i) змінами ціни орендованого активу;
 - ii) змінами валютних курсів або

- iii) дефолтом одного з контрагентів;
 - е) договорів про умовну компенсацію при об'єднанні бізнесу (див. Розділ 19 «Об'єднання бізнесу та гудвіл»). Цей виняток поширюється лише на покупця.
- 12.4 Цей розділ не застосовується до більшості договорів купівлі-продажу нефінансових активів, таких як товар, запаси чи основні засоби, оскільки вони є нефінансовими інструментами. Він застосовується до всіх договорів, що наражають покупця чи продавця на ризик, нетиповий для договорів купівлі продажу матеріальних активів. Наприклад, цей розділ застосовується до договорів, що спричиняють збиток покупцю чи продавцю в результаті договірних умов, які не пов'язані із змінами ціни нефінансового активу, змінами валютних курсів або дефолтом одного з контрагентів.
- 12.5 Крім договорів, описаних у параграфі 12.4, цей розділ застосовується до договорів купівлі-продажу нефінансових активів, якщо повністю розрахуватися за договором можна грошовими коштами чи іншим фінансовим інструментом або шляхом обміну фінансовими інструментами, ніби договори є фінансовими інструментами, з одним винятком: договори, які було укладено та які укладено з метою одержання чи доставки нефінансового активу відповідно до вимог підприємства щодо придбання, продажу чи використання, для цілей даного розділу фінансовими інструментами не вважаються.

Первісне визнання фінансових активів та зобов'язань

- 12.6 Підприємство визнає фінансовий актив або фінансове зобов'язання тільки тоді, коли таке підприємство стає стороною договірних відносин щодо цього інструменту.

Первісна оцінка

- 12.7 Під час первісного визнання фінансового активу або фінансового зобов'язання підприємство оцінює його за справедливою вартістю, яка зазвичай є ціною операції.

Подальша оцінка

- 12.8 Наприкінці кожного **звітного періоду** підприємство оцінює всі фінансові інструменти, до яких застосовується Розділ 12, за справедливою вартістю та визнає зміни справедливої вартості у прибутку чи збитку. Виняток становлять інструменти власного капіталу, які не перебувають у відкритому обігу і справедливу вартість яких неможливо достовірно оцінити іншим чином, а також договори, пов'язані з такими інструментами, які, у разі виконання, передбачають доставку таких інструментів. Їх слід оцінювати за собівартістю мінус збитки від зменшення корисності.
- 12.9 Якщо для інструмента власного капіталу, який не перебуває у відкритому обігу, але оцінюється за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, та достовірний показник справедливої вартості більше обчислити не можливо, то вартість такого інструмента вважається його справедлива вартість на дату її останнього достовірного визначення. Підприємство має оцінювати інструмент за цією вартістю мінус збитки від зменшення корисності, доки не з'явиться можливість надійного визначення показника справедливої вартості.

Справедлива вартість

- 12.10 Для розрахунку справедливої вартості згідно з цим розділом, а також згідно з Розділом 11, підприємство застосовує інструкції щодо визначення справедливої вартості, наведені у параграфах 11.27-11.32.

- 12.11 Справедлива вартість фінансового зобов'язання на вимогу не може бути меншою від суми, яка підлягає сплаті на момент вимоги, дисконтованої з першої дати, з якої суму можуть вимагати.
- 12.12 У первісну оцінку фінансових активів та зобов'язань, які в подальшому оцінюватимуться за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, підприємство не може включати витрати на операцію. Якщо плата за актив відстрочується або фінансується за відсотковою ставкою, яка не є ринковою, підприємство спочатку оцінює актив за теперішньою вартістю майбутніх платежів, дисконтованих за ринковою ставкою відсотка.

Зменшення корисності фінансових інструментів, оцінених за собівартістю або амортизованою собівартістю

- 12.13 До фінансових інструментів, які, згідно з цим розділом, оцінюються за собівартістю мінус збитки від зменшення корисності, підприємство застосовує наведені у параграфах 11.21-11.26 інструкції щодо визначення зменшення корисності фінансового інструмента, що оцінюється за собівартістю.

Припинення визнання фінансового активу або фінансового зобов'язання

- 12.14 До фінансових активів та фінансових зобов'язань, на яких поширюється дія цього розділу, підприємство застосовує вимоги щодо припинення визнання, наведені у параграфах 11.33-11.38.

Облік хеджування

- 12.15 Якщо зазначені критерії виконано, то підприємство може встановити відносини хеджування між **інструментом хеджування** та **об'єктом хеджування** таким чином, щоб застосувати облік хеджування. При обліку хеджування прибуток чи збиток від інструмента хеджування та об'єкта хеджування дозволяється визнавати у прибутку чи збитку одночасно.
- 12.16 Для того, щоб застосувати облік хеджування, підприємство має виконати всі з наведених далі умов:
- а) підприємство встановлює та документально оформляє відносини хеджування таким чином, що ризик, який хеджується, об'єкт хеджування та інструмент хеджування чітко визначені, а ризик в об'єкті хеджування є ризик, який хеджується за допомогою інструмента хеджування;
 - б) ризик, що хеджується є одним з ризиків, зазначених у параграфі 12.17;
 - в) інструмент хеджування є одним з інструментів хеджування, зазначених у параграфі 12.18;
 - г) підприємство очікує, що інструмент хеджування буде високоефективним у компенсації встановленого ризику, що хеджується. **Ефективність хеджування** – це ступінь, до якого зміни справедливої вартості або грошових коштів від об'єкта хеджування, які можна віднести до ризику, який хеджується, компенсуються внаслідок змін справедливої вартості або грошових потоків інструмента хеджування.
- 12.17 Цей МСФЗ дозволяє облік хеджування лише за такими ризиками:
- а) ризик відсоткової ставки боргового інструменту, оціненого за амортизованою собівартістю;

- б) валютний ризик або ризик відсоткової ставки при твердій угоді або **високоймовірній прогнозованій операції**;
- в) ціновий ризик товару, який ним утримується або є предметом твердої угоди або високоймовірної прогнозованої операції придбання чи продажу товару;
- г) валютний ризик при чистій інвестиції у закордонну господарську одиницю.

Валютний ризик боргового інструменту, оцінений за амортизованою собівартістю не входить до цього списку, оскільки облік хеджування не має скільки-небудь значного впливу на фінансову звітність. Основна дебіторська та кредиторська заборгованість, векселі та кредити одержані та видані зазвичай оцінюються за амортизованою собівартістю (див. параграф 11.5г)). Те саме стосується кредиторську заборгованості в іноземній валюті. Параграф 30.10 вимагає визнавати у прибутку чи збитку будь-яку зміну у балансовій вартості кредиторської заборгованості у зв'язку зі зміною валютного курсу. Отже як зміна справедливої вартості інструменту хеджування (крос-валютний своп), так і зміна балансової вартості кредиторської заборгованості у зв'язку зі зміною валютного курсу визнаються у прибутку чи збитку і компенсує один одного за винятком різниці між спотовою ставкою (за якою оцінюється зобов'язання) та форвардною ставкою (за якою оцінюється своп).

12.18 Цей МСФЗ дозволяє облік хеджування, тільки якщо інструмент хеджування задовольняє усім наведеним нижче умовам:

- а) є процентним свопом, валютним свопом, форвардним валютним контрактом або форвардним товарним контрактом, який очікується високоефективним при компенсації ризику, визначеного у параграфі 12.17 та маючого назву «ризик, що хеджується»;
- б) передбачає участь сторони зовнішньої по відношенню до підприємства, що звітує (наприклад, зовнішня по відношенню до **групи**, сегменту або окремого підприємства, про яке звітують);
- в) його **умовна сума** є рівною сумі номіналу або умовній сумі об'єкту хеджування;
- г) має зазначений строк погашення не пізніше, ніж
 - і) строк погашення фінансового інструменту, який хеджується,
 - іі) очікуваний строк розрахунків за зобов'язанням придбати чи продати товар або
 - ііі) здійснення високоймовірної прогнозованої операції з іноземною валютою або товаром, яка хеджується.
- г) не передбачає таких можливостей, як попередня оплата, дострокове погашення або продовження строку погашення.

Хеджування ризику фіксованої відсоткової ставки визнаного фінансового інструменту або цінового ризику товару, що утримується

12.19 Якщо зазначені у параграфі 12.16 умови виконані та хеджованим ризиком є ризик фіксованої відсоткової ставки боргового інструменту, оціненого за амортизованою собівартістю, або ціновий ризик товару, що утримується, підприємство визнає:

- а) інструмент хеджування як актив чи зобов'язання та зміну справедливої вартості інструменту хеджування у прибутку чи збитку і
- б) зміну справедливої вартості об'єкту хеджування у зв'язку з ризиком, що хеджується, у прибутку чи збитку та як коригування балансової вартості об'єкту хеджування.

- 12.20 Якщо хеджованим ризиком є ризик фіксованої відсоткової ставки боргового інструменту, оціненого за амортизованою собівартістю, періодичні чисті грошові розрахунки за процентним свопом, який є інструментом хеджування, підприємство визнає у прибутку чи збитку в тому періоді, в якому здійснюється нарахування чистих розрахунків.
- 12.21 Підприємство зобов'язане припинити облік хеджування, зазначений у параграфі 12.19, якщо:
- а) інструмент хеджування закінчує свою дію, продається або скасовується;
 - б) хедж більше не відповідає умовам обліку хеджування, зазначеним у параграфі 12.16, або
 - в) підприємство припиняє відносини хеджування.
- 12.22 Якщо облік хеджування припиняється, а об'єктом хеджування є відображений за амортизованою собівартістю актив чи зобов'язання, визнання якого не припинилося, будь-які прибутки чи збитки, визнані як коригування балансової вартості об'єкту хеджування, амортизуються у прибутку чи збитку за методом ефективного відсотка протягом строку, який залишився до кінця дії інструменту хеджування.

Хеджування ризику плаваючої відсоткової ставки визнаного фінансового інструменту, валютного ризику або цінового ризику товару при твердій угоді, високоймовірній прогнозованій операції або чистій інвестиції у закордонну господарську одиницю

- 12.23 Якщо зазначені у параграфі 12.16 умови виконані та хеджованим ризиком є
- а) ризик плаваючої відсоткової ставки боргового інструменту, оціненого за амортизованою собівартістю,
 - б) валютний ризик при **твердій угоді** або високоймовірній прогнозованій операції,
 - в) ціновий ризик товару при твердій угоді або високоймовірній прогнозованій операції або
 - г) валютний ризик при чистій інвестиції у закордонну господарську одиницю,
- то підприємство в іншому сукупному доході визнає ту частку зміни справедливої вартості інструмента хеджування, яка необхідна для компенсації зміни справедливої вартості або очікуваних грошових потоків від об'єкту хеджування. У прибутку чи збитку звітного періоду підприємство визнає будь-яке перевищення справедливої вартості інструменту хеджування над зміною справедливої вартості очікуваних грошових потоків (іноді називається «неефективність хеджування»). Включений до іншого сукупного доходу прибуток чи збиток від хеджування слід перевести до прибутку чи збитку звітного періоду, коли об'єкт хеджування визнається у прибутку чи збитку звітного періоду або коли відносини хеджування припиняються.
- 12.24 Якщо хеджованим ризиком є ризик плаваючої відсоткової ставки боргового інструменту, оціненого за амортизованою собівартістю, періодичні чисті грошові розрахунки за процентним свопом, який є інструментом хеджування, підприємство визнає у прибутку чи збитку в тому періоді, в якому здійснюється нарахування чистих розрахунків.
- 12.25 Підприємство зобов'язане припинити облік хеджування, зазначений у параграфі 12.23, якщо:
- а) інструмент хеджування закінчує свою дію, продається або скасовується;
 - б) хеджування більше не відповідає умовам обліку хеджування, зазначеним у параграфі 12.16,
 - в) при хеджуванні прогнозованої операції, прогнозована операція втрачає свою високу ймовірність або

г) підприємство припиняє відносини хеджування.

Якщо прогнозована операція більше не очікується, або якщо припиняється визнання хеджованого боргового інструменту, оціненого за амортизованою собівартістю, будь-який прибуток чи збиток від інструменту хеджування, який був включений до іншого сукупного доходу, слід перевести з іншого сукупного доходу до прибутку чи збитку звітного періоду.

Розкриття інформації

- 12.26 Підприємство, що застосовує цей розділ, розкриває всю інформацію, що вимагається згідно з Розділом 11, включаючи до неї відомості про фінансові інструменти, які входять до сфери застосування цього розділу, так і фінансові інструменти, на яких поширюється дія Розділу 11. Крім того, у разі застосування обліку хеджування підприємство розкриває додаткову інформацію, яка передбачається параграфами 12.27-12.29.
- 12.27 Окремо за хеджами кожного з чотирьох типів ризиків, зазначених у параграфі 12.17, підприємство розкриває таку інформацію:
- а) опис хеджування;
 - б) опис фінансових інструментів, вибраних інструментами хеджування, та їх справедлива вартість на дату звітності;
 - в) характер ризиків, що хеджуються, включаючи опис об'єкту хеджування.
- 12.28 Якщо підприємство використовує облік хеджування по відношенню до хеджування ризику фіксованої відсоткової ставки або цінового ризику товару, що утримується (параграфи 12.19-12.22), то воно розкриває таку інформацію:
- а) сума зміни справедливої вартості інструменту хеджування, визнаного у прибутку чи збитку;
 - б) сума зміни справедливої вартості об'єкту хеджування, визнаного у прибутку чи збитку.
- 12.29 Якщо підприємство використовує облік хеджування по відношенню до хеджування ризику плаваючої відсоткової ставки або цінового ризику товару при твердій угоді, високо ймовірної прогнозованої операції або чистій інвестиції у закордонну господарську одиницю (параграфи 12.23-12.25), то воно розкриває таку інформацію:
- а) періоди, коли очікуються грошові потоки та коли очікується їх вплив на прибуток чи збиток;
 - б) опис будь-якої прогнозованої операції, по відношенню до якої раніше використовувався облік хеджування, але яка більше не очікується;
 - в) сума зміни справедливої вартості інструменту хеджування, визнаного в іншому сукупному доході протягом періоду (параграф 12.23);
 - г) сума, яка була переведена з іншого сукупного доходу в прибуток чи збиток за період (параграфи 12.23 та 12.25);
 - г) сума будь-якого перевищення справедливої вартості інструменту хеджування над зміною справедливої вартості очікуваних грошових потоків, визнаних у прибутку чи збитку (параграф 12.24).

Розділ 13. Запаси

Сфера застосування цього розділу

- 13.1 В цьому розділі викладено принципи визнання та оцінки **запасів**. Запаси – це **активи**, які:
- а) утримуються для продажу в ході звичайної діяльності;
 - б) перебувають у процесі виробництва, продажу або
 - в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.
- 13.2 Цей розділ застосовується до всіх запасів, за винятком:
- а) незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг (див. Розділ 23 «Дохід від звичайної діяльності»);
 - б) фінансових інструментів (див. Розділ 11 «Базові фінансові інструменти» та Розділ 12 «Інші питання фінансових інструментів»);
 - в) **біологічних активів**, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та **сільськогосподарською продукцією** на місці збирання врожаю (див. Розділ 34 «Спеціалізовані види діяльності»).
- 13.3 Цей розділ не застосовується до оцінки запасів, утримуваних:
- а) виробниками продукції сільського господарства та лісництва, сільськогосподарської продукції після збору врожаю, корисних копалин та продуктів мінерального походження, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю мінус витрати на продаж і визнаються у прибутку чи збитку; або
 - б) брокерами та дилерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж і визнають у прибутку чи збитку.

Оцінка запасів

- 13.4 Підприємство має оцінювати запаси за найменшим з двох показників: собівартістю або попередньо розрахованою ціною продажу мінус витрати на завершення та продаж.

Собівартість запасів

- 13.5 Підприємство має включати у собівартість запасів 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.

Витрати на придбання

- 13.6 Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (крім тих, що згодом повертаються підприємству податковими органами), а також витрат на транспортування, вантажно-розвантажувальні роботи та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням готової продукції, матеріалів та послуг. При визначенні витрат на придбання торгові знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються.
- 13.7 Підприємство може придбати запаси на умовах відстроченого розрахунку. У деяких випадках така домовленість фактично передбачає незазначений фінансовий елемент,

наприклад, різницю між ціною придбання за умов нормального кредиту та сумою відстроченого розрахунку. В цих випадках різниця визнається як процентні витрати за період фінансування та не додається до собівартості запасів.

Витрати на переробку

- 13.8 Витрати на переробку запасів включають витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, такими як оплата праці виробничого персоналу. Вони також включають розподілені на систематичній основі постійні та змінні виробничі накладні витрати, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію. Постійні виробничі накладні витрати – це ті непрямі витрати на виробництво, які залишаються відносно незмінними (незалежно від обсягу виробництва), серед них амортизація та утримання будівель і обладнання, а також витрати на управління й адміністративні витрати заводу. Змінні виробничі накладні витрати – це такі непрямі витрати на виробництво, що змінюються прямо або майже прямо пропорційно обсягу виробництва, до них відносять, наприклад, витрати на допоміжні матеріали та оплата праці невиробничого персоналу.

Розподіл виробничих накладних витрат

- 13.9 Постійні виробничі накладні витрати розподіляються підприємством на витрати, пов'язані із переробкою, на основі нормальної потужності виробничого устаткування. Нормальна потужність – це рівень виробництва, який очікується досягнути в середньому протягом кількох періодів або сезонів за звичайних обставин, з урахуванням зменшення потужності в результаті запланованого технічного обслуговування. Фактичний рівень виробництва як базу розподілу можна використовувати тоді, коли він наближається до нормальної потужності. Сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, не зростає внаслідок низького рівня виробництва або простоїв. Нерозподілені накладні витрати визнаються як витрати того періоду, в якому вони відбулися. У періоди надзвичайно високого рівня виробництва сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, зменшується таким чином, щоб запаси не оцінювалися вище собівартості. Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробництва на основі фактичного використання виробничих потужностей.

Спільна та побічна продукція

- 13.10 Результатом виробничого процесу можуть бути кілька продуктів, що виробляються одночасно. Це відбувається, наприклад, коли виготовляється однорідна продукція або в разі наявності основного та побічного продукту. Якщо витрати на переробку кожного продукту неможливо визначити окремо, вони розподіляються підприємством на продукти на систематичній та послідовній основі. Наприклад, розподілення може ґрунтуватися на ціні продажу кожного продукту – на етапі виробничого процесу, коли продукти вже можна відокремити один від одного, або на момент завершення виробництва продукту. За своїм характером більшість побічних продуктів є несуттєвими. В таких випадках вони оцінюються підприємством за ціною продажу мінус витрати на завершення і продаж та така сума вираховується із собівартості основного продукту. В результаті **балансова вартість** основного продукту суттєво не відрізняється від його собівартості.

Інші витрати, що включаються у собівартість запасів

- 13.11 Інші витрати включаються підприємством в собівартість запасів лише тою мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення в теперішній стан.
- 13.12 Параграфом 12,.19б) передбачається, що в деяких випадках, при хеджуванні ризику фіксованої відсоткової ставки або ризику ціни на утримуваний товар, зміна справедливої вартості інструменту хеджування вносить коригування до балансової вартості товару.

Витрати, що виключаються із собівартості запасів

- 13.13 Прикладами витрат, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, є такі:
- а) наднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці або інших виробничих витрат;
 - б) витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва;
 - в) адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;
 - г) витрати на продаж.

Собівартість запасів виконавця послуг

- 13.14 Якщо у виконавця послуг є запаси, вони оцінюються за витратами на їх виробництво. Такі витрати складаються переважно з витрат на оплату праці та інших витрат на персонал, безпосередньо зайнятий наданням послуг, включно з керівним персоналом, і з відповідних накладних витрат. Оплата праці та інші витрати, що пов'язані з продажем та загальним адміністративним персоналом, не включаються до собівартості, а визнаються як витрати періоду, в якому вони були понесені. Собівартість запасів виконавця послуг не включає маржу прибутку або накладні витрати, що не розподіляються і часто включаються в ціни, які встановлюють виконавці послуг.

Собівартість сільськогосподарської продукції, зібраної як врожай біологічних активів

- 13.15 Згідно з Розділом 34, запаси, що включають сільськогосподарську продукцію, яку підприємство збрало як урожай своїх біологічних активів, слід оцінювати після первісного **визнання** за їхньою справедливою вартістю мінус попередньо розраховані витрати на місці збирання врожаю. При застосуванні цього розділу ця величина є собівартістю запасів на таку дату.

Методи визначення собівартості, такі як методи стандартних витрат, роздрібних цін або останньої ціни придбання

- 13.16 Якщо результати приблизно дорівнюють собівартості, то підприємство може для зручності використовувати такі методи визначення собівартості запасів як метод стандартних витрат, метод роздрібних цін або метод останньої ціни придбання. Стандартні витрати враховують нормативні рівні використання основних та

допоміжних матеріалів, праці, а також раціональності та використання виробничих потужностей. Вони регулярно аналізуються і, в разі необхідності, переглядаються у світлі поточних умов. Метод роздрібних цін дозволяє оцінювати вартість шляхом зменшення вартості реалізації запасів на відповідний відсоток валової маржі.

Формули визначення собівартості

- 13.17 Собівартість одиниць запасів, які, як правило, не є взаємозамінними, та товарів або послуг, призначених для конкретних проектів, підприємству слід визначати за допомогою конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості.
- 13.18 Собівартість запасів, за винятком наведених у параграфі 13.17, підприємству слід визначати за формулою – "перше надходження – перший видаток" (ФІФО) або середньозваженої собівартості. Підприємству слід застосовувати одну і ту саму формулу собівартості для всіх запасів підприємства однакового характеру та використання. Для запасів різного характеру чи використання можуть бути виправданими різні формули собівартості. Застосовувати метод «остання надходження – перший видаток» (ЛІФО) цей МСФЗ не дозволяє.

Зменшення корисності запасів

- 13.19 Згідно з вимогами, передбаченими у параграфах 27.2-27.4, підприємство має оцінити наприкінці кожного **звітного періоду**, чи зменшилась корисність будь-яких запасів, тобто їхню балансову вартість вже повністю отримати не можна (наприклад, через пошкодження, застарілість або зменшення цін продажу). Якщо корисність об'єкта (чи групи об'єктів) запасів зменшилась, то, згідно з цими параграфами, підприємство має оцінити запаси за ціною продажу мінус витрати на завершення та продаж і визнати **втрати від зменшення корисності**. Також, за деяких обставин, вимагається відновлення в обліку корисності, яка попередньо була зменшена.

Визнання запасів як витрат

- 13.20 Коли запаси реалізовані, їхня балансова вартість має визнаватися підприємством як витрати періоду, в якому визнається відповідний дохід.
- 13.21 Деякі запаси можна розподіляти на рахунки інших активів, наприклад, запасу, використаного на виготовлення основних засобів, що створюються власними силами. Запаси, використані в такий спосіб та включені до вартості іншого активу, потім обліковуються згідно з розділом цього МСФЗ, в якому описується облік відповідного типу активів.

Розкриття інформації

- 13.22 У фінансовій звітності підприємству слід розкривати:
- облікову політику**, прийняту для оцінки запасів, включаючи використані з цією метою формули визначення собівартості;
 - загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для підприємства;
 - вартість запасів, визнаних як витрати протягом періоду;
 - втрати від зменшення корисності, визнані чи сторновані у прибутку чи збитку згідно з Розділом 27;

- г) загальну балансову вартість запасів, наданих у заставу як забезпечення зобов'язань.

Розділ 14. Інвестиції в асоційовані підприємства

Сфера застосування цього розділу

- 14.1 Цей Розділ застосовується при відображенні інвестицій в **асоційовані підприємства** у **консолідованих фінансових звітах** та у фінансових звітах інвестора, який не є материнським підприємством, але має інвестицію в одне або декілька асоційованих підприємств. Вимоги до відображення інвестицій в асоційовані підприємства в **окремих фінансових звітах** викладено у параграфі 9.26.

Визначення асоційованих підприємств

- 14.2 Асоційоване підприємство – це підприємство (включаючи суб'єкт господарювання, що не є корпорацією, наприклад, партнерство), на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є ні **дочірнім підприємством**, ані часткою участі у **спільному підприємстві**.
- 14.3 Суттєвий вплив – це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики асоційованого підприємства, але не **контроль** чи не **спільний контроль** над такою політикою.
- а) Якщо інвестор володіє, прямо або непрямо (наприклад, через дочірні підприємства), 20 або більше відсотками прав голосу в асоційованому підприємстві, припускається, що інвестор має суттєвий вплив, доки не буде чітко доведено протилежне.
 - б) Навпаки, якщо інвестор володіє, прямо або непрямо (наприклад, через дочірні підприємства), менше 20% прав голосу в асоційованому підприємстві, припускається, що цей інвестор не має суттєвого впливу, доки наявність такого впливу не буде чітко доведена.
 - в) Суттєве володіння або володіння часткою більшості іншим інвестором не обов'язково виключає те, що інвестор має суттєвий вплив.

Оцінка: вибір облікової політики

- 14.4 Облік всіх інвестицій в асоційовані підприємства інвестор здійснює за одним з таких методів:
- а) модель собівартості (параграф 14.5);
 - б) метод участі в капіталі (параграф 14.8);
 - в) модель справедливої вартості (параграф 14.9).

Модель собівартості

- 14.5 Інвестиції в асоційовані підприємства (крім тих, на які існує оприлюднена ціна; див. параграф 14.7) інвестор оцінює за собівартістю мінус будь-які збитки від зменшення корисності, визнані згідно з Розділом 27 «Зменшення корисності активів».
- 14.6 Інвестор визнає дивіденди та інші надходження, отримані від інвестиції як дохід, незалежно від того, чи є джерелом цих надходжень накопичені прибутки асоційованого підприємства, що виникають до або після дати придбання.
- 14.7 Інвестиції в асоційовані підприємства, на які існує оприлюднена ціна, інвестор оцінює за допомогою моделі справедливої вартості (див. параграф 14.9).

Метод участі в капіталі

- 14.8 Згідно з методом участі в капіталі, інвестиція в капітал первісно визнається за ціною операції (включаючи витрати на операцію) і потім коригується, щоб відображати частку інвестора у **фінансовому результаті** або **іншому сукупному доході** асоційованого підприємства.
- а) Надходження та інші коригування балансової вартості. Надходження від асоційованого підприємства зменшують балансову вартість інвестиції. Коригування балансової вартості інвестиції також можуть вимагатися як наслідок змін пропорційної частки у власному капіталі асоційованого підприємства, що виникають в результаті зміни статей іншого сукупного доходу.
 - б) Потенційні права голосу. Хоча потенційні права голосу інвестора беруться до уваги при визначенні наявності його впливу, свою частку фінансового результату асоційованого підприємства та частку змін у власному капіталі асоційованого підприємства інвестор оцінює на основі його теперішньої частки у власності. Такі оцінки не враховують можливого використання чи перетворення потенційних прав голосу.
 - в) Коригування на умовний гудвіл та справедливу вартість. Після придбання інвестиції в асоційоване підприємство будь-яка різниця (позитивна чи від'ємна) між витратами на придбання та часткою інвестора у справедливій вартості чистих ідентифікованих активів асоційованого підприємства обліковується інвестором згідно з параграфами 19.22 – 19.24. Інвестор коригує свою частку фінансового результату асоційованого підприємства після придбання, щоб додаткову амортизацію матеріальних і нематеріальних (наприклад, гудвілу) активів асоційованого підприємства, що амортизуються, облікувати на основі перевищення їх справедливої вартості над балансовою на час придбання інвестиції.
 - г) Зменшення корисності. Якщо є ознака того, що корисність інвестиції в асоційоване підприємство може бути зменшеною, інвестор має перевірити всю балансову вартість інвестиції як один актив на предмет зменшення корисності згідно з Розділом 27. Будь-який гудвіл, що входить до балансової вартості інвестиції в асоційоване підприємство, перевіряється на предмет зменшення корисності не окремо, а як частина інвестиції в цілому.
 - г) Операції інвестора з асоційованими підприємствами. Якщо асоційоване підприємство обліковується за методом участі в капіталі, то інвестор має вилучити нереалізовані прибутки та збитки від операцій «знизу вгору» (за ініціативою асоційованого підприємства з інвестором) та «згори вниз» (за ініціативою інвестора з асоційованим підприємством) пропорційно до участі інвестора в асоційованому підприємстві. Нереалізовані збитки за такими операціями можуть бути свідченням зменшення корисності переданого активу.
 - д) Дата фінансової звітності асоційованого підприємства. При застосуванні методу участі в капіталі інвестор має використовувати фінансову звітність асоційованого підприємства на дату звітності самого інвестора, якщо це **можливо зробити**. Якщо зробити це неможливо, інвестор має використовувати найостаннішу наявну фінансову звітність, скориговану на вплив будь-яких операцій чи подій, які відбулись протягом звітного періоду.
 - е) Облікова політика асоційованого підприємства. У разі використання асоційованим підприємством облікової політики, яка відрізняється від облікової політики інвестора, в цілях застосування методу участі в капіталі інвестор, якщо це можливо зробити, має скоригувати фінансову звітність асоційованого підприємства таким чином, щоб вона відображала облікову політику інвестора.

- є) Збитки, що перевищують розмір інвестиції. Якщо частка інвестора у збитках асоційованого підприємства дорівнює або перевищує балансову вартість інвестиції в асоційоване підприємство, інвестор припиняє визнавати свою частку подальших збитків. Після зменшення участі інвестора до нуля, він визнає додаткові збитки шляхом формування забезпечення (див. Розділ 21 «Забезпечення, умовні активи та зобов'язання») лише тою мірою, якою інвестор має юридичні чи конструктивні зобов'язання або здійснив платежі від імені асоційованого підприємства. Якщо після цього асоційоване підприємство показує прибутки, інвестор знову починає визнавати свою частку цих прибутків лише після того, як його частка прибутків зрівнюється з часткою невизнаних збитків.
- ж) Припинення застосування методу участі в капіталі. Застосування методу участі в капіталі припиняється інвестором з дати припинення дії значного впливу.
 - i) Якщо асоційоване підприємство стає дочірнім чи спільним, то інвестор здійснює переоцінку за справедливою вартістю своєї участі в капіталі на той момент та визнає (у разі наявності) прибуток чи збиток, що внаслідок цього виникає у фінансовому результаті.
 - ii) Якщо в результаті повного чи часткового вибуття інвестиції, інвестор втрачає значний вплив над підприємством, він припиняє визнавати це асоційоване підприємство, а у фінансовому результаті визнає різницю між, з одного боку, сумою отриманих надходжень і справедливої вартості будь-якої частки, що залишилася, та, з іншого боку, балансової вартості інвестиції в асоційоване підприємство на дату втрати значного впливу. Після цього облік будь-якої частки, що залишилася, інвестор здійснює відповідно до Розділу 11 «Базові фінансові інструменти» та Розділу 12 «Інші питання фінансових інструментів», залежно від обставин.
 - iii) Якщо значний вплив втрачається інвестором з причин інших, ніж часткове вибуття його інвестиції, то балансову вартість інвестиції на цю дату він розглядатиме як нову базу собівартості, а облік інвестиції здійснює відповідно до Розділів 11 та 12, залежно від обставин.

Модель справедливої вартості

- 14.9 При первісному визнанні інвестиції в асоційоване підприємство, інвестор оцінює її за ціною операції. Ціна операції не включає витрат на операцію.
- 14.10 На кожну дату звітності інвестор оцінює свої інвестиції в асоційовані підприємства за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості визнаються у фінансовому результаті, згідно з методичними рекомендаціями щодо справедливої вартості, викладеними у параграфах 11.27 – 11.32. За допомогою моделі справедливої вартості, інвестор застосовує модель собівартості до будь-якої інвестиції в асоційоване підприємство для якої неможливо без надмірних витрат чи зусиль достовірно оцінити справедливу вартість.

Відображення у фінансовій звітності

- 14.11 Інвестиції в асоційовані підприємства інвестор відображає у фінансовій звітності як необоротні активи.

Розкриття інформації

- 14.12 Інвестор в асоційоване підприємство розкриває таку інформацію:
 - а) свою облікову політику щодо інвестицій в асоційовані підприємства;

- б) балансову вартість інвестицій в асоційовані підприємства (див. параграф 4.23));
- в) справедливу вартість інвестицій в асоційовані підприємства, які відображаються в обліку за методом участі в капіталі, на які існують оприлюднені ціни.

- 14.13 Для інвестицій в асоційовані підприємства, які відображаються в обліку за моделлю собівартості, інвестор розкриває суму дивідендів та інших надходжень, визнаних як дохід.
- 14.14 Для інвестицій в асоційовані підприємства, які відображаються в обліку за методом участі в капіталі, інвестор окремо розкриває свою частку у фінансовому результаті таких асоційованих підприємств та свою частку у будь-якій **діяльності** таких асоційованих підприємств, **що припинена**.
- 14.15 Для інвестицій в асоційовані підприємства, які відображаються в обліку за моделлю справедливої вартості, інвестор розкриває інформацію, визначену в параграфах 11.41 – 11.44.

Розділ 15. Інвестиції у спільні підприємства

Сфера застосування цього розділу

- 15.1 Цей Розділ застосовується до відображення **спільних підприємств у консолідованих фінансових звітах** та у фінансових звітах інвестора, який не є материнським підприємством, але має частку **контролюючого учасника** в одному або декількох спільних підприємствах. Вимоги до відображення в **окремих фінансових звітах** частки контролюючого учасника у спільному підприємстві викладено у параграфі 9.26.

Визначення спільних підприємств

- 15.2 **Спільний контроль** – це погоджений договором розподіл контролю за економічною діяльністю, який існує, лише якщо пов'язані з діяльністю стратегічні фінансові та операційні рішення потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників).
- 15.3 Спільне підприємство – це договірна угода, за якою дві або декілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю. Спільні підприємства можуть мати форму спільно контрольованої діяльності, спільно контрольованих активів або **спільно контрольованих суб'єктів господарювання**.

Спільно контрольована діяльність

- 15.4 Діяльність деяких спільних підприємств більше пов'язана з використанням активів та інших ресурсів контролюючих учасників, ніж зі створенням корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання чи фінансової структури, яка є відокремленою від самих контролюючих учасників. Кожен контролюючий учасник використовує свої власні основні засоби й утримує свої власні запаси. Він несе свої власні витрати і зобов'язання, а також залучає свої власні кошти, які представляють його власні зобов'язання. Діяльність спільного підприємства працівники контролюючого учасника можуть здійснювати поруч з подібною діяльністю контролюючого учасника. Угода про створення спільного підприємства зазвичай передбачає спосіб розподілу між контролюючими учасниками доходу від продажу спільної продукції та будь-яких спільно понесених витрат.
- 15.5 Щодо часток у спільно контрольованій діяльності, то контролюючому учасникові слід визнавати у своїй фінансовій звітності:
- активи, які він контролює, і зобов'язання, які приймає;
 - витрати, які він несе, та його частку в доході, який він отримує від реалізації спільним підприємством товарів чи послуг.

Спільно контрольовані активи

- 15.6 На деяких спільних підприємствах існує спільний контроль і часто контролюючі учасники спільно володіють одним або кількома активами, внесеними або придбаними ними в цілях спільного підприємства і використаними в ході його діяльності.
- 15.7 Щодо своєї частки у спільно контрольованому активі, контролюючий учасник визнає у своїй фінансовій звітності таке:
- свою частку спільно контрольованих активів, класифікованих за характером цих активів;

- б) будь-які понесені ним зобов'язання;
- в) свою частку будь-яких зобов'язань щодо спільного підприємства, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками;
- г) будь-який дохід від продажу або використання своєї частки продукції спільного підприємства разом зі своєю часткою в будь-яких витратах, понесених спільним підприємством; а також
- г) будь-які витрати, понесені ним щодо його частки у спільному підприємстві.

Спільно контрольовані суб'єкти господарювання

- 15.8 Спільно контрольований суб'єкт господарювання – це спільне підприємство, яке передбачає створення корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання, у якому кожен контролюючий учасник має частку. Такий суб'єкт господарювання здійснює діяльність так само, як і інші суб'єкти господарювання, за винятком того, що угода між контролюючими учасниками встановлює спільний контроль за економічною діяльністю цього суб'єкта господарювання.

Оцінка: вибір облікової політики

- 15.9 Облік усіх своїх часток у спільно контрольованих суб'єктах господарювання контролюючий учасник веде за одним з таких методів:
- а) модель собівартості, що зазначена у параграфі 15.10
 - б) метод участі в капіталі, що зазначений у параграфі 15.13
 - в) модель справедливої вартості, що зазначена у параграфі 15.14.

Модель собівартості

- 15.10 Свої інвестиції у спільно контрольовані суб'єкти господарювання крім тих, на які існує оприлюднена ціна (див. параграф 15.12), контролюючий учасник оцінює за собівартістю мінус будь-які накопичені втрати від зменшення корисності, визнані згідно з Розділом 27 «Зменшення корисності активів».
- 15.11 Отриманні від інвестиції як дохід надходження інвестор визнає незалежно від того, чи отримані вони від накопичених прибутків спільно контрольованого суб'єкта господарювання, які виникли до або після дати придбання.
- 15.12 Свої інвестиції у спільно контрольовані суб'єкти господарювання, на які існує оприлюднена ціна інвестор оцінює за моделлю справедливої вартості (див. параграф 15.14).

Метод участі в капіталі

- 15.13 При використанні методу участі в капіталі контролюючий учасник оцінює свої інвестиції згідно з порядком, визначеним у параграфі 14.8 (замінюючи у цьому параграфі «значний вплив» на «спільний контроль»).

Модель справедливої вартості

- 15.14 При первісному визнанні інвестиції у спільно контрольований суб'єкт господарювання, контролюючий учасник оцінює її за ціною операції. Ціна операції не включає витрат на операцію.

- 15.15 На кожну **звітну дату** контролюючий учасник оцінює свої інвестиції у спільно контрольовані суб'єкти господарювання за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості визнаються у фінансовому результаті, згідно з методичними рекомендаціями щодо справедливої вартості, викладеними у параграфах 11.27 – 11.32. За допомогою моделі справедливої вартості, контролюючий учасник застосовує модель собівартості до будь-якої інвестиції у спільно контрольоване підприємство, для якої неможливо без надмірних витрат чи зусиль достовірно оцінити справедливую вартість.

Операції між контролюючим учасником та спільним підприємством

- 15.16 Якщо контролюючий учасник вкладає активи у спільне підприємство або продає їх спільному підприємству, треба, щоб визнання будь-якої частини прибутку або збитку від операції відображало сутність операції. Оскільки активи утримуються спільним підприємством то за умови передачі контролюючим учасником суттєвих ризиків та винагород від володіння, такому контролюючому учасникові слід визнавати лише ту частину прибутку або збитку, яка відноситься до часток інших контролюючих учасників. Контролюючий учасник визнає всю суму будь-яких збитків, коли внесок або продаж свідчить про втрати від зменшення корисності активів.
- 15.17 Якщо контролюючий учасник купує активи у спільного підприємства, йому не слід визнавати свою частку в прибутках спільного підприємства від операції, доки він не перепродасть активи незалежній стороні. Контролюючому учасникові слід визнавати свою частку в збитках, які є наслідком подібних операцій, так само, як і прибуток, за винятком того, що збитки слід визнавати негайно, коли вони відображають **втрати від зменшення корисності активів**.

Якщо інвестор не має спільного контролю

- 15.18 Інвестор у спільне підприємство, який не має спільного контролю, здійснює облік такої інвестиції згідно з Розділом 11, а якщо він має значний вплив на спільне підприємство, то згідно з Розділом 14 «Інвестиції в асоційовані підприємства».

Розкриття інформації

- 15.19 Інвестор у спільне підприємство, який не має спільного контролю, розкриває таку інформацію:
- а) **облікову політику**, яку він застосовує для визнання своїх часток у спільно контрольованих суб'єктах господарювання;
 - б) **балансову вартість** інвестицій у спільно контрольовані суб'єкти господарювання (див. параграф 4.2и));
 - в) **справедливу вартість** інвестицій у спільно контрольовані суб'єкти господарювання, облік яких здійснюється за методом участі в капіталі у разі існування оприлюдненої ціни;
 - г) **сукупну суму зобов'язань** щодо спільних підприємств, включаючи його частку у капітальних зобов'язаннях, прийнятих спільно з іншими контролюючими учасниками, а також частку капітальних зобов'язань самих спільних підприємств.
- 15.20 Щодо спільно контрольованих суб'єктів господарювання, облік яких здійснюється за методом участі в капіталі, то контролюючий учасник також повинен розкривати інформацію, яка вимагається згідно з параграфом 14.14 по відношенню до інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі.

- 15.21 Щодо спільно контрольованих суб'єктів господарювання, облік яких здійснюється за моделлю справедливої вартості, то контролюючий учасник повинен розкривати інформацію, яка вимагається згідно з параграфами 11.41-11.44.

Розділ 16. Інвестиційна нерухомість

Сфера застосування цього розділу

- 16.1 Цей Розділ застосовується при здійсненні обліку інвестицій в землю чи будівлі, які відповідають визначенню **інвестиційної нерухомості** у параграфі 16.2, та деяких часток нерухомості, утримуваних орендарем згідно з угодою про операційну оренду (див. параграф 16.3), які вважаються інвестиційною нерухомістю. Відповідно до цього розділу, за справедливою вартістю оцінюється лише інвестиційна нерухомість, справедливую вартість якої можна постійно достовірно визначати без надмірних витрат чи зусиль, відображається за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку. Вся інша інвестиційна нерухомість обліковується як основні засоби, з використанням моделі «собівартість-амортизація-зменшення корисності», визначеної у Розділі 17 «Основні засоби», та залишається у сфері застосування Розділу 17, якщо достовірне визначення справедливої вартості стає не можливим та не очікується, що справедлива вартість буде у майбутньому достовірно визначатись на постійній основі.

Визначення та первісне визнання інвестиційної нерухомості

- 16.2 Інвестиційна нерухомість – це 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.
- 16.3 Частка нерухомості, яка утримується орендарем на умовах **операційної оренди**, може бути класифікована і відображена в обліку як інвестиційна нерухомість тоді і тільки тоді, коли інакше ця нерухомість відповідала б визначенню інвестиційної нерухомості, а орендар може оцінювати справедливую вартість частки нерухомості постійно, без надмірних витрат чи зусиль. Цей альтернативний підхід до класифікації можна застосовувати до кожного окремого об'єкта нерухомості на індивідуальній основі.
- 16.4 Нерухомість змішаного призначення слід розподіляти між інвестиційною нерухомістю та основними засобами. Але якщо справедливую вартість компоненту, який відноситься до інвестиційної нерухомості, не можна достовірно оцінити без надмірних витрат чи зусиль, то всю нерухомість слід обліковувати як основні засоби згідно з Розділом 17.

Оцінка при первісному визнанні

- 16.5 При первісному визнанні підприємство має оцінювати інвестиційну нерухомість за собівартістю. Собівартість придбаної інвестиційної нерухомості включає ціну її придбання та будь-які видатки, які безпосередньо віднесені до придбання, такі як плата за надання юридичних та брокерських послуг, податки, пов'язані з передачею права власності, та інші витрати на операцію. Якщо платіж за інвестиційну нерухомість відстрочено на більш тривалий час, ніж передбачено звичайними умовами придбання в кредит, її собівартістю є **теперішня вартість** всіх майбутніх платежів. Собівартість інвестиційної нерухомості, збудованої власними силами, підприємство має визначати згідно з параграфами 17.10-17.14.
- 16.6 Первісна собівартість частки нерухомості, утримуваної на умовах оренди і класифікованої як інвестиційна нерухомість, визначається згідно з вимогами до фінансової оренди,

наведеними у параграфі 20.9, навіть якщо б оренда була класифікована як операційна у разі входження до сфери застосування Розділу 20 «Оренда». Іншими словами, такий актив визнається за нижчою з двох оцінок: справедливої вартості нерухомості і теперішньої вартості мінімальних орендних платежів. Згідно з положеннями параграфа 20.9, еквівалентна сума визнається як зобов'язання.

Оцінка після визнання

- 16.7 Інвестиційну нерухомість, справедливую вартість якої можна достовірно визначити без надмірних витрат чи зусиль, слід оцінювати за справедливою вартістю на кожну **дату звітності** з визнаними у прибутку або збитку змінами справедливої вартості. Якщо утримувана на умовах фінансової оренди частка нерухомості класифікується як інвестиційна нерухомість, то об'єктом, який обліковується за справедливою вартістю, є ця частка, а не базова нерухомість. У параграфах 11.27-11.32 наводяться інструкції щодо визначення справедливої вартості. Всю іншу інвестиційну нерухомість підприємство має обліковувати як основні засоби, за допомогою наведеної у Розділі 17 моделі «собівартість-амортизація-зменшення корисності».

Переведення

- 16.8 Якщо без надмірних витрат чи зусиль неможливо достовірно оцінювати об'єкт інвестиційної нерухомості, оцінка якого здійснювалась за справедливою вартістю, то підприємство має обліковувати цей об'єкт згідно з Розділом 17, доки знову не стане можливою достовірна оцінка за справедливою вартістю. Відповідно до вимог Розділу 17, балансова вартість інвестиційної нерухомості на цю дату стає її собівартістю. Згідно з параграфом 16.10г) iii), слід розкрити інформацію про цю зміну. Це зміна обставин, а не зміна облікової політики.
- 16.9 За винятком вимог, передбачених параграфом 16.8, підприємство має перевести нерухомість до категорії «інвестиційна нерухомість» або вивести її з цієї категорії тільки тоді, коли вона вперше починає або припиняє відповідати критеріям визначення інвестиційної нерухомості.

Розкриття інформації

- 16.10 Щодо всієї інвестиційної нерухомості, облікованої за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку (параграф 16.7), підприємство має розкривати таку інформацію:
- а) методи і суттєві припущення, що застосовуються для визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості;
 - б) міру, якою справедлива вартість інвестиційної нерухомості (оцінена або розкрита у фінансових звітах) базується на оцінці, зробленій незалежним оцінювачем, який має відповідну професійну кваліфікацію і недавній досвід оцінки в тій самій місцевості та тієї самої категорії інвестиційної нерухомості. Якщо такого оцінювання не було, цей факт слід зазначити;
 - в) існування і суми обмежень щодо спроможності реалізувати інвестиційну нерухомість або перевести дохід і надходження від продажу;
 - г) договірні зобов'язання придбати, збудувати чи забудувати інвестиційну нерухомість або провести ремонт, обслуговування чи поліпшення.
 - г) узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець періоду, що окремо показує таке:

- i) надходження, розкриваючи окремо ті надходження, які виникають у результаті придбання при об'єднанні суб'єктів господарювання;
- ii) чисті прибутки або збитки від коригування справедливої вартості;
- iii) переведення до основних засобів, коли без надмірних витрат чи зусиль більше неможливо достовірно оцінити об'єкт за справедливою вартістю (див. параграф 16.8);
- iv) переведення до запасів (та із запасів) і нерухомості, зайнятої власником;
- v) інші зміни.

Відображати це узгодження для попередніх періодів не потрібно.

- 16.11 Згідно з Розділом 20, власник інвестиційної нерухомості надає інформацію орендодавця про укладені ним орендні договори. Підприємство, що утримує інвестиційну нерухомість на умовах фінансової чи операційної оренди, розкриває інформацію орендаря про укладені ним будь-які договори про операційну оренду.

Розділ 17. Основні засоби

Сфера застосування

- 17.1 Цей розділ застосовується для обліку **основних засобів** та **інвестиційної нерухомості**, справедливу вартість яких не можна достовірно оцінити без надмірних витрат чи зусиль. Розділ 16 «Інвестиційна нерухомість» застосовується до інвестиційної нерухомості, справедливу вартість якої не можна достовірно оцінити без надмірних витрат чи зусиль.
- 17.2 Основні засоби – це матеріальні об’єкти, які:
- а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей;
 - б) очікується використати протягом більше одного року.
- 17.3 До основних засобів не відносяться:
- а) біологічні активи, які пов’язані з сільськогосподарською діяльністю (див. Розділ 34 «Спеціалізовані види діяльності»), або
 - б) права на корисні копалини та запаси корисних копалин, таких як нафта, природний газ та подібні невідновлювані ресурси.

Визнання

- 17.4 При визнанні об’єкта основних засобів підприємство застосовує критерії визнання, наведені у параграфі 2.27. Отже підприємство визнає собівартість об’єкта основних засобів як актив тоді і тільки тоді, коли:
- а) існує **ймовірність** надходження до підприємства економічних вигід, пов’язаних з цим об’єктом основних засобів, та
 - б) собівартість об’єкта основних засобів можна достовірно оцінити.
- 17.5 Запасні частини та допоміжне обладнання, як правило, відображаються як запаси та визнаються у прибутку чи збитку в процесі їхнього споживання. Проте запасні частини основних засобів та резервне обладнання розглядаються як основні засоби, якщо підприємство очікує, що використовуватиме їх протягом більше одного року. Так само, якщо запасні частини та допоміжне обладнання можуть використовуватися тільки у зв’язку з об’єктом основних засобів, вони вважаються основними засобами.
- 17.6 Запасні частини деяких об’єктів основних засобів можуть потребувати заміни через регулярні проміжки часу (наприклад, дах будинку). Підприємство включає до **балансової вартості** об’єкта основних засобів собівартість замінюваної частини такого об’єкта, коли витрати понесені, якщо від цієї частини очікуються додаткові майбутні вигоди для підприємства. Балансову вартість частин, які замінюють, **припиняють визнавати** згідно з параграфами 17.27-17.30. Параграфом 17.16 передбачається, що у разі значно різних схем споживання економічних вигід у головних компонентах об’єкту основних засобів підприємство розподіляє первісну собівартість активу між його головними компонентами та окремо **амортизує** кожний такий компонент протягом **строку його корисної експлуатації**.
- 17.7 Умовою подовження експлуатації об’єкта основних засобів (наприклад, автобусу) може бути виконання регулярних основних технічних оглядів для виявлення несправностей, незалежно від того, чи замінюються частини об’єкта. Під час виконання значного огляду витрати на нього визнаються в балансовій вартості об’єкта основних засобів як заміна, якщо це відповідає критеріям визнання. Будь-яку вартість витрат на попередній огляд (на відміну від матеріальних частин) не визнають. Це відбувається незалежно від того, чи

були ідентифіковані витрати попереднього огляду в операції, за якою об'єкт купували чи будували. Собівартість існуючого компоненту технічного огляду, яка склалася під час купівлі чи будівництва об'єкта, може бути використана за потреби для попередньої оцінки витрати на майбутній подібній огляд.

- 17.8 Земля та будівлі є окремими активами і підприємство обліковує їх окремо, навіть якщо вони були придбані разом.

Оцінка під час визнання

- 17.9 При первісному визнанні підприємство оцінює об'єкт основних засобів за собівартістю.

Елементи собівартості

- 17.10 Собівартість об'єкта основних засобів складається з такого:

- а) ціни його придбання, включаючи винагороду юристам та брокерам, імпорتنі мита та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних та цінових знижок;
- б) будь-яких витрат, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення в стан, необхідний для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом підприємства. Це може включати витрати на підготовку місця розташування, доставку та завантаження чи розвантаження, встановлення та зборку, а також перевірку функціональності;
- в) первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли його купують, або внаслідок використання об'єкта протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.

- 17.11 Далі наведено приклади витрат, які не є витратами на об'єкт основних засобів і у разі їх понесення підприємство визнає їх як витрати:

- а) витрати на відкриття нових потужностей;
- б) витрати на введення нового продукту чи послуги (включаючи витрати на діяльність із рекламування та просування);
- в) витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку кадрів);
- г) адміністративні та інші загальні накладні витрати;
- г) **витрати на позики** (див. Розділ 25 «Витрати на позики»).

- 17.12 Дохід від побічної діяльності та відповідні витрати на неї під час будівництва та розширення об'єкта основних засобів визнаються у прибутку чи збитку, якщо такий вид діяльності не є необхідним для того, щоб доставити об'єкт до місця розташування або привести у стан, у якому він був би придатний до експлуатації.

Оцінка собівартості

- 17.13 Собівартість об'єкта основних засобів – це грошовий еквівалент ціни на дату визнання. Якщо платіж відкладають на строк, довший від звичайного строку кредиту, то собівартістю є **теперішня вартість** всіх майбутніх платежів.

Обмін активами

- 17.14 Об'єкт основних засобів можна придбати в обмін на немонетарний актив чи активи або поєднання монетарних та немонетарних активів. Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за **справедливою вартістю**, якщо а) операція обміну має комерційну сутність та б) справедливу вартість отриманого або відданого активу можна достовірно оцінити. У цьому випадку його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.

Оцінка після первісного визнання

- 17.15 Підприємство після первісного визнання об'єкту основних засобів обліковує його за собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки **від зменшення корисності**. Витрати на щоденне обслуговування об'єкта основних засобів підприємство має визнавати у прибутку чи збитку за період, в якому такі витрати понесені.

Амортизація

- 17.16 У разі різних схем споживання економічних вигід головних компонентів об'єкту основних засобів підприємство розподіляє первісну собівартість активу між його головними компонентами та окремо амортизує кожний такий компонент протягом строку його корисної експлуатації. Інші активи слід амортизувати протягом строку їх корисної експлуатації як єдиний актив. За деякими винятками, такі об'єкти основних засобів як кар'єри та місця для звалищ, земля мають необмежений строк корисної експлуатації, а отже не амортизуються.
- 17.17 Амортизаційні відрахування за період слід визнавати у прибутку чи збитку, якщо інший розділ цього МСФЗ не вимагає визнавати їх частиною собівартості іншого активу. Наприклад, амортизацію виробничого обладнання включають у витрати на запаси (див. Розділ 13 «Запаси»).

Сума, що амортизується, та період амортизації

- 17.18 Суму активу, що амортизується, підприємство розподіляє на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації.
- 17.19 Такі чинники як зміна способу використання активу, значний несподіваний фізичний знос, технологічний прогрес та зміна ринкових цін можуть означати, що з останньої **звітної дати**, на яку закінчувався фінансовий рік, змінилася ліквідаційна вартість або строк корисної експлуатації активу. У разі наявності таких ознак, підприємство переглядає свої попередні оцінки та, якщо поточні очікування відрізняються від минулих, коригує ліквідаційну вартість, метод амортизації або строк корисної експлуатації. Зміна ліквідаційної вартості, методу амортизації або строку корисної експлуатації має відображатися підприємством як зміна **облікових оцінок** відповідно до параграфів 10.15-10.18.
- 17.20 Амортизацію активу починають, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, в якому він придатний до експлуатації, у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію активу припиняють тоді, коли припиняють його визнання. Амортизацію не припиняють, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, поки актив не буде

амортизований повністю. Проте, згідно з використаними методами амортизації, якщо немає виробництва, то амортизаційні відрахування можуть дорівнювати нулю.

- 17.21 При визначенні корисного строку експлуатації активу підприємство бере до уваги всі такі чинники:
- а) очікуване використання активу. Використання оцінюють виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності активу;
 - б) очікуваний фізичний знос, що залежить від операційних чинників, таких як кількість змін, протягом яких має використовуватися актив, програма ремонту та технічного обслуговування підприємства, а також нагляд за активом та його обслуговування в той час, коли актив не використовується;
 - в) технічна або комерційна застарілість, яка виникає через зміни та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на вироблені активом продукти чи послуги;
 - г) правові або подібні обмеження використання активу, такі як закінчення строку пов'язаної з ним оренди.

Метод амортизації

- 17.22 Підприємство обирає такий метод амортизації, який відображає очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід від цього активу. Можливі методи амортизації включають прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод на основі використання активу, наприклад: метод кількості одиниць продукції.
- 17.23 У разі наявності ознаки, що з останньої звітної дати, на яку закінчувався фінансовий рік, очікувана форма споживання майбутніх економічних вигід від цього активу підприємством змінилася, підприємство має переглянути свій поточний метод амортизації, і якщо поточні очікування відрізняються від минулих, змінити метод амортизації, щоб він відображав нову форму споживання. Така зміна відображається підприємством як зміна облікових оцінок відповідно до параграфів 10.15-10.18.

Зменшення корисності

Визнання та оцінка зменшення корисності

- 17.24 Для того, щоб визначити, чи зменшилася корисність об'єкта чи групи основних засобів, і якщо так, то як визнавати та оцінювати втрати від зменшення корисності, на кожну **звітну дату** підприємство має застосовувати Розділ 27 «Зменшення корисності активів». В цьому розділі пояснюється, як підприємство переглядає балансову вартість своїх активів, як визначає **суму очікуваного відшкодування** активу та коли він визнає або сторнує втрати від зменшення корисності.

Компенсація зменшення корисності

- 17.25 Компенсацію від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилась, які втрачені або віддані, підприємство включає до прибутку чи збитку, коли компенсація належить до отримання.

Основні засоби, що утримуються для продажу

- 17.26 В параграфі 27.9 д) зазначено, що планування вибуття активу до раніше очікуваної дати є ознакою зменшення корисності, яка викликає необхідність обчислити суму очікуваного відшкодування активу з метою визначення, чи зменшилась його корисність.

Припинення визнання

- 17.27 Підприємство припиняє визнання об'єкта основних засобів:
- а) після вибуття або
 - б) коли не очікується майбутніх економічних вигід від його використання або вибуття.
- 17.28 Прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів підприємство включає до прибутку чи збитку, коли припиняється визнання об'єкту (якщо Розділ 20 «Оренда» не вимагає іншого після продажу з подальшою орендою). Такі прибутки підприємству не слід класифікувати як дохід від звичайної діяльності.
- 17.29 При визначенні дати вибуття об'єкта основних засобів підприємство застосовує критерії, визначені у Розділі 23 «Дохід від звичайної діяльності» для визнання доходу від реалізації продукції. Розділ 20 застосовується до вибуття шляхом продажу з подальшою орендою.
- 17.30 Прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів, підприємство визнає як різницю між чистими надходженнями від вибуття, у разі їх наявності, та балансовою вартістю об'єкта.

Розкриття інформації

- 17.31 У фінансових звітах, відповідно до параграфу 4.11 а) підприємство розкриває для кожного класу основних засобів:
- а) бази оцінки, які застосовували для визначення валової балансової вартості;
 - б) застосовані методи амортизації;
 - в) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;
 - г) валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченими втратами від зменшення корисності) на початок та кінець звітного періоду;
 - г) узгодження балансової вартості на початок та кінець звітного періоду, що відображає:
 - i) надходження;
 - ii) вибуття;
 - iii) придбання в результаті **об'єднання бізнесу**;
 - iv) переведення до інвестиційної нерухомості у разі виникнення достовірного показника справедливої вартості (див. параграф 16.8);
 - v) втрати від зменшення корисності, визнані чи сторновані у прибутку чи збитку відповідно до Розділу 27;
 - vi) амортизацію;
 - vii) інші зміни.

Таке узгодження слід наводити і за попередні періоди.

- 17.32 Підприємство також розкриває таку інформацію:

- а) наявність та балансову вартість основних засобів, на які у підприємства існують обмеження прав власності, або основних засобів, переданих у заставу як забезпечення зобов'язань;
- б) суму договірних зобов'язань, пов'язаних із придбанням основних засобів.

Розділ 18. Нематеріальні активи (крім гудвілу)

Сфера застосування

- 18.1 Цей розділ застосовується для обліку всіх **нематеріальних активів** крім гудвілу (див. Розділ 19 «Об'єднання бізнесу та гудвіл») та нематеріальних активів, що утримуються підприємством для продажу в ході звичайної діяльності (див. Розділ 13 «Запаси» та Розділ 23 «Дохід від звичайної діяльності»).
- 18.2 Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований. Такий актив може бути ідентифікований, коли він:
- а) може бути відокремлений, тобто є можливість його відокремлення або відділення від підприємства і продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду або обміну окремо або разом з відповідним договором, активом чи зобов'язанням, або
 - б) виникає в результаті договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від підприємства або ж від інших прав та зобов'язань.
- 18.3 До нематеріальних активів не відносяться:
- а) **фінансові активи**, або
 - б) права на корисні копалини та запаси корисних копалин, таких як нафта, природний газ та подібні не відновлювальні ресурси.

Визнання

Загальний принцип визнання нематеріальних активів

- 18.4 Приймаючи рішення щодо визнання нематеріального активу підприємство застосовує критерії, наведені у параграфі 2.27. Отже підприємство має визнавати нематеріальний актив тоді і тільки тоді, коли:
- а) існує **ймовірність** надходження до підприємства економічних вигід, пов'язаних з цим активом,
 - б) собівартість або вартість цього активу можна достовірно оцінити та
 - в) цей актив не виникає в результаті витрат підприємства на створення матеріального об'єкту.
- 18.5 Підприємство оцінює ймовірність 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.
- 18.6 Для того, щоб оцінити впевненість щодо надходження та вибуття майбутніх економічних вигід, пов'язаних з використанням активу, підприємство застосовує судження, сформоване на основі наявних на час первісного визнання свідчень, відаючи перевагу зовнішнім свідченням.
- 18.7 Такий критерій визнання як імовірність, зазначений у параграфі 18.4а), завжди вважається виконаним у разі окремого придбання нематеріальних активів.

Придбання як частина об'єднання бізнесу

- 18.8 Придбаний в результаті **об'єднання бізнесу** нематеріальний актив зазвичай визнається активом, оскільки його справедливу вартість можна оцінити з достатньою достовірністю. Але придбаний в результаті об'єднання бізнесу нематеріальний актив не визнається, якщо він виникає в результаті законних або договірних прав і його справедливу вартість не можна достовірно оцінити, тому що цей актив:
- а) не можна відокремити від гудвілу або
 - б) можна відокремити від гудвілу, але не було раніше чи немає свідчень про обмінні операції з таким самим чи подібним активом, а визначення справедливої вартості іншим чином буде залежати від змінних, які не можна оцінити.

Первісна оцінка

- 18.9 Первісно підприємство зобов'язане оцінювати нематеріальний актив за собівартістю.

Окреме придбання

- 18.10 Собівартість придбаного окремо нематеріального активу охоплює:
- а) вартість його придбання, яка включає імпордне мито та податок на придбання, який не підлягає відшкодуванню, після вирахування торгівельних та інших знижок; а також
 - б) будь-які витрати, які можна безпосередньо віднести на підготовку цього активу для його використання за призначенням.

Придбання в рамках об'єднання бізнесу

- 18.11 Якщо нематеріальний актив купують при об'єднанні бізнесу, то собівартість такого нематеріального активу є його справедливою вартістю на дату придбання.

Придбання за допомогою державного гранту

- 18.12 Якщо нематеріальний актив купують за допомогою **державного гранту**, то собівартість такого нематеріального активу є його справедливою вартістю на дату отримання, або виникнення права на отримання державного гранту згідно з Розділом 24 «Державні гранти».

Обмін активів

- 18.13 Нематеріальний актив може бути придбаний в результаті обміну на немонетарний актив (чи активи), або ж на поєднання монетарних і немонетарних активів. Собівартість такого нематеріального активу підприємство має оцінювати за справедливою вартістю, якщо: а) ця операція з обміну не позбавлена комерційної сутності або б) справедливу вартість ні отриманого активу, ні переданого активу не можна достовірно оцінити. Якщо придбаний актив оцінюють не за справедливою вартістю, то його собівартість визначається за **балансовою вартістю** відданого (в обмін) активу.

Створені власними силами нематеріальні активи

- 18.14 Витрати підприємства на створення нематеріального активу, включаючи видатки на дослідження та розробки, визнаються витратами, що включаються до його собівартості, якщо вони понесені не на створення іншого активу, що відповідає критеріям визнання в цьому МСФЗ.
- 18.15 Як приклад застосування попереднього параграфу, підприємство визнає витратами видатки на такі наведені нижче об'єкти, не визнаючи такі видатки нематеріальними активами:
- а) створені власними силами торгові марки, логотипи, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за своєю сутністю об'єкти;
 - б) введення в експлуатацію (видатки на введення в експлуатацію), які складаються з видатків на заснування (такі як видатки на юридичні та секретарські послуги), видатків на створення юридичної особи, видатків на відкриття нових виробничих потужностей чи нового виду діяльності (видатки, які передують відкриттю) або видатків на започаткування нових операцій, продуктів чи процесів (видатки, які передують експлуатації);
 - в) навчальна діяльність;
 - г) рекламна діяльність і стимулювання продажу;
 - г) переміщення чи реорганізація частини або всього підприємства;
 - д) створений власними силами гудвіл.
- 18.16 Параграфом 18.15 не виключається визнання попередньої оплати як активу, якщо виплату за доставку товарів чи послуг здійснено авансом до доставки товарів чи надання послуг.

Минулі витрати, які не слід визнавати як актив

- 18.17 Видатки на нематеріальний актив, що їх первісно визнано як витрати, не слід визнавати як частину собівартості нематеріального активу на пізнішу дату.

Оцінка після визнання

- 18.18 Нематеріальні активи підприємство оцінює за їх собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої **амортизації** та будь-яких накопичених **втрат від зменшення корисності**. Вимоги щодо амортизації наведено в цьому розділі. Вимоги щодо визнання зменшення корисності наведено у Розділі 27 «Зменшення корисності активів».

Амортизація протягом строку корисної експлуатації

- 18.19 Для цілей цього розділу вважається, що всі нематеріальні активи мають визначений строк корисної експлуатації. Строк корисної експлуатації нематеріального активу, який виникає з договірних чи інших законних прав, не перевищує період чинності договірних або законних прав, але може бути коротшим від терміну їх чинності залежно від періоду, протягом якого підприємство очікує використовувати цей актив. Якщо договірні або інші законні права надаються на обмежений період, який може бути подовженим, строк корисної експлуатації нематеріального активу включає такі періоди (період) поновлення, тільки якщо є свідчення підтримки поновлення з боку підприємства без значних витрат.
- 18.20 Якщо підприємство не може достовірно розрахувати строк корисної експлуатації нематеріального активу, тоді таким строком слід вважати десять років.

Період та метод амортизації

- 18.21 **Вартість, що амортизується**, нематеріального активу підприємство розподіляє на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації. Нарахування амортизації за кожний період слід визнавати як витрату, якщо іншим розділом цього МСФЗ не вимагається визнавати ці видатки як частину вартості такого активу, як запаси або основні засоби.
- 18.22 Нарахування амортизації починається, коли нематеріальний актив є наявним для використання, тобто коли він перебуває у тому місці і стані, які необхідні для його використання у спосіб, визначений управлінським персоналом. Нарахування амортизації припиняється, коли припиняється визнання цього активу. Підприємство вибирає такий метод амортизації, який відображає очікувану форму споживання ним економічних вигід. Якщо ж підприємство не в змозі визначити достовірно цю форму, то слід застосовувати прямолінійний метод.

Ліквідаційна вартість

- 18.23 **Ліквідаційну вартість** нематеріального активу підприємство приймає за нуль, якщо:
- а) немає зобов'язання третьої сторони придбати актив наприкінці строку його корисної експлуатації або
 - б) немає активного ринку для такого активу та:
 - і) ліквідаційну вартість неможливо визначити, виходячи з даних цього ринку;
 - ii) не є ймовірним, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисної експлуатації активу.

Перегляд періоду та методу амортизації

- 18.24 Такі чинники як зміна способу використання нематеріального активу, технологічний прогрес та зміни ринкових цін можуть свідчити про те, що з останньої річної **звітної дати** відбулися зміни у ліквідаційній вартості або строку корисної експлуатації нематеріального активу. Якщо є такі ознаки, то підприємство зобов'язане переглянути свої попередні оцінки та, якщо теперішні очікування відрізняються від минулих, скоригувати ліквідаційну вартість, метод амортизації або його строк корисної експлуатації. Зміну ліквідаційної вартості, методу амортизації або строку корисної експлуатації підприємство обліковує як зміну в **обліковій оцінці** згідно з параграфами 10.15-10.18.

Очікуване відшкодування балансової вартості: втрати від зменшення корисності

- 18.25 Для того, щоб визначити, чи зменшилася корисність нематеріального активу, підприємство застосовує Розділ 27. В цьому розділі пояснюється, як і чому підприємство переглядає балансову вартість своїх активів, як визначає суму **очікуваного відшкодування активу** і коли визнаються чи сторнуються втрати від зменшення корисності.

Ліквідація та вибуття

- 18.26 Якщо визнання нематеріального активу підприємством припиняється, то прибуток чи збиток від цього визнається у складі прибутку чи збитку підприємства:

- а) в разі вибуття активу або
- б) якщо від його використання чи наступного вибуття не очікується майбутніх економічних вигід.

Розкриття інформації

18.27 Для кожного класу нематеріальних активів підприємство розкриває таку інформацію:

- а) строк корисної експлуатації чи застосовані норми амортизації;
- б) застосовані методи амортизації;
- в) валову балансову вартість та накопичену амортизацію (об'єднану з накопиченими втратами від зменшення корисності) на початок та на кінець періоду;
- г) статтю (статті) у **звіті про сукупний дохід** (та у **звіті про прибутки та збитки**, якщо такий подається), в яку (які) включено амортизацію нематеріальних активів;
- г) узгодження балансової вартості на початок та на кінець періоду, де вказується:
 - i) надходження;
 - ii) вибуття;
 - iii) придбання шляхом об'єднання бізнесу;
 - iv) амортизація;
 - v) втрати від зменшення корисності;
 - vi) інші зміни.

Наводити це узгодження за попередні періоди не потрібно.

18.28 Підприємство також розкриває:

- а) опис, балансову вартість та період амортизації, що залишився, будь-якого нематеріального активу, **суттєвого для фінансових звітів** підприємства;
- б) для нематеріальних активів, отриманих за державним грантом та первісно визнаних за справедливою вартістю (див. параграф 18.12);
 - i) справедливую вартість, первісно визнану для цих активів, та
 - ii) їхню балансову вартість.
- в) наявність та балансову вартість нематеріальних активів з обмеженим правом володіння або переданих у заставу як забезпечення зобов'язань;
- г) суму договірних зобов'язань з придбання нематеріальних активів.

18.29 Підприємство розкриває загальну суму витрат на дослідження та розробки, визнаних як витрати протягом періоду (тобто суму внутрішніх витратків на дослідження та розробки, яка не була капіталізована як частина вартості іншого активу, що відповідає критеріям визнання, визначеним в цьому МСФЗ).

Розділ 19. Об'єднання бізнесу та гудвіл

Сфера застосування

- 19.1 Цей розділ застосовується для обліку операцій, пов'язаних з **об'єднанням бізнесу**. В ньому наводяться інструкції щодо визначення покупця, оцінки собівартості об'єднання бізнесу і розподілу цієї собівартості серед придбаних активів та зобов'язань, а також резервів під прийняті **умовні зобов'язання**. В ньому також розглядається облік гудвілу як у момент придбання бізнесу, так і після цієї події.
- 19.2 В цьому розділі визначається облік всіх об'єднань бізнесу, крім:
- а) об'єднання підприємств або **бізнесів** під спільним **контролем**. Спільний контроль означає, що всі підприємства або бізнеси, які об'єднуються, в кінцевому підсумку контролюються однією стороною, як до, так і після об'єднання, і цей контроль не передається;
 - б) створення **спільного підприємства**;
 - в) придбання групи активів, які не становлять бізнес.

Визначення об'єднання бізнесу

- 19.3 Об'єднання бізнесу – це поєднання окремих підприємств чи бізнесів в одне підприємство, що звітує. Результатом практично всіх об'єднань бізнесу є отримання контролю одним підприємством – покупцем над одним чи кількома іншими бізнесами – об'єктами придбання. Датою придбання є дата, на яку покупець фактично отримує контроль над об'єктом придбання.
- 19.4 Структури об'єднання бізнесу можуть мати певні відмінності, що визначаються юридичними, податковими чи іншими причинами. Це може бути придбання капіталу іншого підприємства, придбання всіх чистих активів іншого підприємства, прийняття зобов'язань іншого підприємства або придбання деяких чистих активів іншого підприємства, які разом складають один чи кілька бізнесів.
- 19.5 Об'єднання бізнесів може здійснюватися шляхом випуску інструментів капіталу, передачі грошових коштів, **еквівалентів грошових коштів** чи інших активів, або шляхом їх поєднання. Операція може здійснюватися між акціонерами об'єднуваних підприємств або між одним підприємством та акціонерами іншого підприємства. Результатом об'єднання бізнесу може стати створення нового підприємства, яке контролюватиме об'єднані підприємства, передача чистих активів або реструктуризація одного чи кількох об'єднуваних підприємств.

Метод обліку

- 19.6 Всі об'єднання бізнесу обліковуються із застосуванням методу придбання.
- 19.7 Застосування методу придбання складається з наступних кроків:
- а) визначення покупця;
 - б) оцінка собівартості об'єднання бізнесу та
 - в) розподіл, на дату придбання, собівартості об'єднання бізнесу серед придбаних активів та прийнятих зобов'язань та **умовних зобов'язань**.

Визначення покупця

- 19.8 Покупець визнається за всіма об'єднаннями бізнесу. Покупцем є об'єднуване підприємство, яке отримує контроль над іншими об'єднуваними підприємствами чи бізнесами.
- 19.9 Контроль – це повноваження управління фінансовою та операційною політикою підприємства з метою отримання вигод від його діяльності. Контроль одного підприємства над іншим описаний у Розділі 9 «Консолідовані та окремі фінансові звіти».
- 19.10 Хоча визначити покупця інколи буває важко, зазвичай існують ознаки його наявності. Наприклад:
- а) якщо **справедлива вартість** одного з об'єднаних підприємств є значно вищою за справедливую вартість іншого підприємства, то покупцем імовірно є підприємство з вищою справедливою вартістю;
 - б) якщо об'єднання бізнесу відбувається через обмін звичайних інструментів капіталу з правом голосу на грошові кошти чи інші активи, то покупцем імовірно є підприємство, яке віддає грошові кошти чи інші активи; а також
 - в) якщо за результатами об'єднання бізнесу керівництво одного об'єднуваного підприємства може домінувати під час виборів управлінського персоналу об'єднаного підприємства, що виникає внаслідок об'єднання, то покупцем є підприємство, управлінський персонал якого домінує.

Вартість об'єднання бізнесу

- 19.11 Покупець повинен оцінювати вартість об'єднання бізнесу як сукупність:
- а) справедливої вартості на дату обміну наданих активів, понесених чи прийнятих зобов'язань або інструментів капіталу, випущених покупцем в обмін на контроль за об'єктом придбання, плюс
 - б) будь-яких витрат, які безпосередньо відносяться до об'єднання бізнесу.

Коригування вартості об'єднання бізнесу залежно від майбутніх подій

- 19.12 Коли угода про об'єднання бізнесу передбачає коригування вартості об'єднання залежно від майбутніх подій, покупець включає суму коригування до вартості об'єднання на дату придбання, якщо існує **ймовірність** коригування, і суму можна достовірно оцінити.
- 19.13 Однак, якщо потенційне коригування не визнається на дату придбання, але потім стає ймовірним і може бути достовірно оцінене, то додаткову оцінку слід розглядати як коригування вартості об'єднання.

Розподіл вартості об'єднання бізнесу серед придбаних активів та прийнятих зобов'язань і умовних зобов'язань

- 19.14 Покупець повинен на дату придбання розподілити вартість об'єднання бізнесу шляхом визнання ідентифікованих активів, зобов'язань та резерву під умовні зобов'язання об'єкту придбання, які відповідають критеріям визнання, зазначеним у параграфі 19.15, за їх справедливою вартістю на цю дату. Будь-яка різниця між вартістю об'єднання бізнесу і часткою покупця в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та резерву під умовні зобов'язання, що були визнані як такі, обліковується у відповідності з параграфами 19.22-19.24 (як гудвіл, чи так званий «негативний гудвіл»).

- 19.15 Покупець окремо визнає ідентифіковані активи, зобов'язання і умовні зобов'язання об'єкту придбання на дату придбання, тільки якщо вони відповідають таким критеріям на цю дату:
- а) для активу, іншого ніж нематеріальний актив, існує ймовірність, що будь-які пов'язані з ним майбутні економічні вигоди надійдуть покупцю, і що його справедливу вартість можна достовірно оцінити;
 - б) для зобов'язання, іншого ніж умовне зобов'язання, існує ймовірність того, що для врегулювання зобов'язання буде необхідне вибуття ресурсів, і що справедливу вартість зобов'язання можна достовірно оцінити;
 - в) для нематеріального активу чи умовного зобов'язання можна достовірно оцінити їх справедливу вартість.
- 19.16 Після дати придбання звіт про сукупний дохід покупця розкриває прибутки і збитки об'єкту придбання з урахуванням доходів та витрат об'єкту придбання на основі вартості об'єднання бізнесу для покупця. Наприклад, амортизаційні витрати, включені до звіту про сукупний дохід покупця після дати придбання і пов'язані з активами, що підлягають амортизації, базуються на справедливій вартості таких амортизованих активів на дату придбання, тобто на їх вартості для покупця.
- 19.17 Застосування методу придбання розпочинається з дати придбання, що є датою, на яку покупець фактично отримує контроль за об'єктом придбання. Оскільки контроль представляє собою повноваження із управління фінансовою та операційною політикою підприємства чи бізнесу з метою отримання вигод від його діяльності, завершення чи остаточне оформлення операції за законом перед тим, як покупець отримає контроль, не є обов'язковим. Слід розглянути всі доречні факти та обставини, що стосуються визначення моменту отримання покупцем контролю.
- 19.18 Згідно з параграфом 19.14 покупець визнає окремо лише ідентифіковані активи, зобов'язання та умовні зобов'язання об'єкту придбання, що існували на дату придбання та відповідають критеріям визнання, наведеним у параграфі 19.15. Отже:
- а) при розподілі вартості об'єднання бізнесу покупець визнає зобов'язання із припинення чи скорочення діяльності об'єкту придбання, тільки якщо на дату придбання об'єкт придбання має існуючі зобов'язання з реструктуризації, визнані згідно з Розділом 21 «Резерви та умовні зобов'язання», та
 - б) при розподілі вартості об'єднання бізнесу, покупець не може визнавати зобов'язання стосовно майбутніх збитків або інших витрат, які очікується понести в результаті об'єднання бізнесу.
- 19.19 Якщо до кінця звітної періоду, протягом якого відбулося об'єднання, первісний облік об'єднання бізнесу не завершено, покупець визнає у своїх фінансових звітах тимчасові суми щодо об'єктів, облік за якими не завершено. Для відображення отриманої нової інформації покупець у минулих періодах коригує тимчасові суми, визнані як активи та зобов'язання на дату придбання, протягом дванадцяти місяців від дати придбання (тобто обліковує їх так, ніби коригування здійснені на дату придбання). Після дванадцяти місяців з дати придбання, коригування первісного обліку об'єднання бізнесу визнаються лише для того, щоб виправити помилку, згідно з Розділом 10 «Облікова політика, облікові оцінки та помилки».

Умовні зобов'язання

- 19.20 Параграфом 19.14 передбачається, що покупець окремо визнає резерв під умовне зобов'язання об'єкта придбання, тільки якщо його справедливу вартість можна достовірно оцінити. Якщо його справедливу вартість не можна оцінити достовірно, то:

- а) існує кінцевий вплив на суму, визнану як гудвіл або обліковану у відповідності з параграфом 19.24, та
 - б) покупець має розкривати інформацію про таке умовне зобов'язання, як це вимагається згідно з Розділом 21.
- 19.21 Після первісного визнання, покупець оцінює умовні зобов'язання, визнані окремо у відповідності з параграфом 19.14, за вищим з таких двох значень:
- а) сумою, яка була б визнана відповідно до Розділу 21, та
 - б) первісно визнаною сумою за вирахуванням сум, раніше визнаних як дохід від звичайної діяльності, відповідно до Розділу 23 «Дохід від звичайної діяльності».

Гудвіл

- 19.22 Покупець на дату придбання:
- а) визнає придбаний при об'єднанні бізнесу гудвіл як актив та
 - б) первісно оцінює такий гудвіл за собівартістю, що являє собою будь-яке перевищення вартості об'єднання бізнесу над часткою покупця у чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та умовних зобов'язань, визнаних відповідно до параграфу 19.14.
- 19.23 Після первісного визнання покупець оцінює придбаний в результаті об'єднання бізнесу гудвіл за собівартістю мінус накопичена **амортизація** та накопичені втрати від **зменшення корисності**:
- а) при нарахуванні амортизації гудвілу підприємство дотримується принципів, викладених у параграфах 18.19-18.24. Якщо підприємство не може достовірно розрахувати строк корисної експлуатації гудвілу, то тоді таким строком слід вважати десять років;
 - б) при визнанні та оцінці зменшення корисності гудвілу підприємство застосовує Розділ 27 «Зменшення корисності активів».

Перевищення частки покупця у чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та умовних зобов'язань об'єкту придбання над вартістю об'єднання бізнесу

- 19.24 Якщо частка покупця у справедливій чистій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та умовних зобов'язань, визнаних відповідно до параграфу 19.14, перевищує вартість об'єднання бізнесу, покупець:
- а) переглядає визначення та оцінку ідентифікованих активів, зобов'язань та умовних зобов'язань об'єкту придбання і оцінку вартості об'єднання; та
 - б) негайно визнає будь-яке перевищення, яке залишилось після такого перегляду, у прибутку чи збитку.

Розкриття інформації

Щодо об'єднань бізнесу, які здійснені протягом звітного періоду

- 19.25 Щодо кожного об'єднання бізнесу, яке здійснене протягом періоду, покупець розкриває таку інформацію:
- а) назва та характеристики об'єднуваних підприємств чи бізнесів.

- б) дата придбання.
- в) відсоток придбаних акцій із правом голосу.
- г) вартість об'єднання й опис складових цієї вартості (таких як грошові кошти, інструменти капіталу, грошові інструменти):
- г) суми, визнані на дату придбання, за кожним класом активів, зобов'язань та умовних зобов'язань об'єкту придбання, включаючи гудвіл.
- д) суму будь-якого перевищення, визнану у прибутку чи збитку, відповідно до параграфу 19.24, та конкретну статтю у звіті про сукупний дохід (та у звіті про прибутки та збитки, у разі подання), за якою визнане таке перевищення.

Щодо всіх об'єднань бізнесу

19.26 Покупець розкриває узгодження балансової вартості гудвілу на початок та кінець звітного періоду, окремо показуючи:

- а) зміни в результаті нових об'єднань бізнесу;
- б) втрати від зменшення корисності;
- в) вибуття раніше придбаних бізнесів;
- г) інші зміни.

Наводити це узгодження за попередні періоди не потрібно.

Розділ 20. Оренда

Сфера застосування

- 20.1 В цьому розділі розглядається облік всіх видів **оренди**, крім:
- а) орендних угод на розвідування або використання корисних копалин, нафти, природного газу та подібних невідновлюваних ресурсів (див. Розділ 34 «Спеціалізовані види діяльності»);
 - б) ліцензійних угод на такі види продукції, як кінофільми, відеозаписи, п'єси, рукописи, патенти й авторські права (див. Розділ 18 «Нематеріальні активи (крім гудвілу)»);
 - в) оцінки нерухомості, утримуваної орендарями, яка обліковується як **інвестиційна нерухомість** та оцінки інвестиційної нерухомості, наданої орендодавцями за операційною орендою (див. Розділ 16 «Інвестиційна нерухомість»);
 - г) оцінки **біологічних активів**, утримуваних орендарями за фінансовою орендою та біологічних активів, наданих орендодавцями за операційною орендою (див. Розділ 34);
 - г) оренди, що може призвести до збитку для орендодавця чи орендаря в результаті договірних умов, які не пов'язані зі змінами ціни орендованого активу, змінами курсів іноземних валют або дефолтом одного з контрагентів (див. параграф 12.3д));
 - д) обтяжливої операційної оренди.
- 20.2 Цей розділ застосовується до угод, які передають право користування активами, навіть якщо експлуатація або технічне обслуговування таких активів може вимагати надання значних послуг орендодавцем. Цей розділ не застосовується до угод, які є договорами про надання послуг і не передають права на використання активів від однієї сторони, що укладає угоду, до іншої.
- 20.3 Деякі угоди, такі як угоди про передачу функцій зовнішнім постачальникам (аутсорсінг), договори у сфері телекомунікації, які надають права на користування потужностями, договори «бери або плати», не мають юридичної форми оренди, але передають права на користування активами в обмін на певну плату. По суті, такі угоди є орендою активів і мають обліковуватися згідно з цим розділом.

Класифікація оренди

- 20.4 Оренда класифікується як **фінансова оренда**, якщо вона передає в основному всі ризики та винагороди від володіння. Оренда класифікується як **операційна оренда**, якщо вона не передає в основному всі ризики та винагороди від володіння.
- 20.5 Те, чи є оренда фінансовою або операційною орендою, залежить від сутності операції, а не від форми договору. Нижче наведено приклади ситуацій, які зазвичай ведуть до класифікації оренди як фінансової оренди:
- а) оренда передає право власності на актив орендарю наприкінці строку оренди;
 - б) орендар має право на придбання активу за ціною, що, як очікується, буде достатньо нижчою за **справедливу вартість** на дату використання права, щоб на початку оренди бути достатньо впевненим в тому, що право буде використано;
 - 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.
- 20.6 Далі наведено приклади ситуацій, які окремо або разом також можуть привести до класифікації оренди як фінансової:
- а) якщо орендар може анулювати угоду про оренду, то збитки орендодавця, пов'язані з таким анулюванням, несе орендар;
 - б) прибутки або збитки від коливання **ліквідаційної вартості** орендованого активу 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.
- 20.7 Приклади, наведені у параграфах 20.5 та 20.6 не завжди є переконливими. Якщо, виходячи з інших ознак, ясно, що оренда не передає в основному всі ризики та винагороди від володіння, то таку оренду класифікують як операційну оренду. Наприклад, це може відбуватися, якщо право власності на актив передається наприкінці оренди за змінну плату, що дорівнює її справедливій вартості на той час, або якщо оренда є умовною, внаслідок чого орендар не набуває в основному всіх таких ризиків та винагород від володіння.
- 20.8 Класифікацію оренди (визнання фінансовою чи операційною – ред.) здійснюють на початку оренди і не змінюють протягом усього строку оренди, якщо орендар і орендодавець не погоджуються змінити положення орендного договору (за винятком укладання нового договору оренди).

Фінансові звіти орендарів: фінансова оренда

Первісне визнання

- 20.9 На початку строку оренди орендарям слід визнавати свої права користування та зобов'язання за фінансовою орендою як активи та зобов'язання у звіті про фінансовий стан за сумами, що дорівнюють справедливій вартості орендованого майна, або, якщо вони нижчі за справедливую вартість, за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, яка визначається на початку оренди. Будь-які первісні прямі витрати орендаря (видатки, що безпосередньо відносяться на переговори та укладення угоди про оренду) додаються до суми, визнаної як актив.
- 20.10 Теперішня вартість мінімальних орендних платежів розраховується за допомогою **неявної відсоткової її ставки оренди**. Якщо визначити її неможливо, то слід користуватися ставкою додаткових запозичень орендаря.

Подальша оцінка

- 20.11 Мінімальні орендні платежі орендар розподіляє між фінансовими витратами та зменшенням непогашених зобов'язань за **методом ефективного відсотка** (див. параграфи 11.15-11.20). Фінансові витрати орендар повинен розподіляти на кожний період протягом строку оренди так, щоб забезпечити сталу ставку відсотка на залишок зобов'язань. Орендну плату слід відображати як витрати в тих періодах, в яких вона сплачена.
- 20.12 Амортизацію активу, орендованого на умовах фінансової оренди, орендар повинен здійснювати згідно з відповідним розділом цього МСФЗ для даного типу активу,

наприклад, Розділ 17 «Основні засоби», Розділ 18 чи Розділ 19 «Об'єднання бізнесу та гудвіл». 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. На кожну дату звітності орендар оцінює, чи зменшилась корисність активу, орендованого на умовах фінансової оренди (див. Розділ 27 «Зменшення корисності активів»).

Розкриття інформації

- 20.13 Про фінансову оренду орендарям слід розкривати таку інформацію:
- а) чисту **балансову вартість** на дату звітності для кожного **класу активів**;
 - б) загальну суму мінімальних орендних платежів на кінець звітного періоду, за кожний із таких періодів:
 - i) не більше одного року;
 - ii) більше одного року, але не більше п'яти років;
 - iii) більше п'яти років;
 - в) загальний опис угод орендаря про оренду, включаючи, наприклад, інформацію про орендну плату, право вибору на поновлення або придбання, а також застереження щодо суборенди та обмежень, які передбачені угодами про оренду.
- 20.14 Крім того, вимоги до розкриття інформації про активи відповідно до Розділів 17, 18, 27 та 34 застосовуються до активів орендаря, орендованих за угодами про фінансову оренду.

Фінансові звіти орендарів: операційна оренда

Визнання та оцінка

- 20.15 Орендні платежі за угодою про операційну оренду (за винятком видатків на послуги, такі як страхування та технічне обслуговування) орендар повинен визнавати як витрати на прямолінійній основі, якщо
- а) інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди орендаря, навіть якщо платежі не здійснюються на такій основі, або
 - б) обрана така структура платежів орендодавцю, що вони збільшуються відповідно до очікуваної загальної інфляції (на основі оприлюднених індексів або статистичних даних), щоб компенсувати орендодавцю очікуване збільшення видатків в результаті інфляції. Якщо платежі орендодавцю змінюються через інші чинники, ніж загальна інфляція, тоді умова б) не виконується.

Приклад застосування параграфа 20.15б):

Х працює в юрисдикції, де місцеві банки дійшли згоди щодо прогнозу, згідно з яким загальний індекс цін, що оприлюднюється урядом, буде протягом наступних п'яти років щорічно підвищуватися в середньому на 10%. Х бере в оренду офісне приміщення в У на п'ять років на умовах операційної оренди. Вибрана така структура орендних платежів, що вони відображають очікувану 10-відсоткову інфляцію протягом п'яти років оренди, а саме:

Рік 1	100 000 гр.о.
Рік 2	110 000 гр.о.
Рік 3	121 000 гр.о.

Рік 4	133 000 гр.о.
Рік 5	146 000 гр.о.

Х визнає щорічні витрати на оренду в сумі, що дорівнює наведеним вище платежам. Якщо структура зростаючих платежів чітко не демонструє, як компенсуються збитки орендодавця за очікуване зростання інфляції, виходячи з оприлюднених індексів чи статистичних даних, Х визнає щорічні витрати на оренду на прямолінійній основі: 122 000 гр.о. кожного року (сумарну заборгованість за орендою поділити на п'ять років).

Розкриття інформації

20.16 Про операційну оренду орендарі розкривають таку інформацію:

- 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) орендні платежі, визнані як витрати;
- в) загальний опис орендних угод орендаря, включаючи, наприклад, інформацію про орендну плату, можливість поновлення угоди або придбання активу, застереження щодо суборенди та обмеження, передбачені орендною угодою.

Фінансові звіти орендодавців: фінансова оренда

Первісне визнання та оцінка

- 20.17 Орендодавець повинен 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**. Чистою інвестицією в орендує **валова інвестиція орендодавця в оренду**, дисконтована за неявною відсотковою ставкою по оренді. Валова інвестиція в оренду є сумою:
- а) мінімальних орендних платежів, що підлягають сплаті орендодавцю за угодою про фінансову оренду, та
 - б) будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, нарахованої орендодавцю.
- 20.18 При фінансовій оренді, крім пов'язаної з орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами, первісні прямі витрати (витрати, які зростають та безпосередньо відносяться на переговори та укладення угоди про оренду) включаються у первісну оцінку дебіторської заборгованості за фінансовою орендою та зменшують суму доходу, визнану протягом строку оренди.

Подальша оцінка

- 20.19 Визнання фінансового доходу має базуватися на моделі, що відображає сталу періодичну норму прибутковості на чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду. Орендні платежі, які відносяться до облікового періоду, за винятком видатків на послуги, вираховуються з валових інвестицій в оренду для зменшення як основної суми боргу, так і пасивного (незаробленого) фінансового доходу. Якщо є ознака того, що попередньо розрахована негарантована ліквідаційна вартість, що використовується при обчисленні

валової інвестиції орендодавця в оренду, зазнала істотних змін, то розподіл доходу протягом строку оренди переглядається і будь-яке зменшення вже нарахованих сум негайно визнається у прибутку чи збитку.

Орендодавці-виробники та орендодавці-дилери

- 20.20 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 в результаті безпосереднього продажу активу, що орендується, за нормальними цінами продажу, що відображають будь-які прийнятні знижки внаслідок значного обсягу або торгіві знижки, та
 - б) фінансовий дохід протягом строку оренди.
- 20.21 Дохід від продажу, визнаний на початку строку фінансової оренди орендодавцем-виробником чи орендодавцем-дилером, є справедливою вартістю активу або, якщо вона менша, – теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, що нараховуються орендодавцю, обчисленою за ринковою ставкою відсотка. Собівартість реалізованої продукції, визнана на початку строку оренди, є собівартістю або балансовою вартістю (якщо вони різні) орендованого майна мінус теперішня вартість негарантованої ліквідаційної вартості. Різниця між доходом від продажу та собівартістю реалізованої продукції є прибутком від продажу, що визнається згідно з політикою, якої дотримується суб'єкт господарювання щодо прямого продажу.
- 20.22 Якщо призначаються штучно занижені відсоткові ставки, надходження від продажу буде обмежено надходженнями, які мали б місце 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 тоді, коли визнається надходження від продажу.

Розкриття інформації

- 20.23 Про фінансову оренду орендодавці розкривають таку інформацію:
- 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, орендодавець розкриває 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) пасивний фінансовий дохід;
 - в) суми негарантованої ліквідаційної вартості, нараховані на користь орендодавця;
 - г) накопичене забезпечення сумнівної заборгованості за мінімальними орендними платежами;
 - г) умовна орендна плата, визнана як дохід за період.
 - д) загальний опис угод орендодавця про оренду, включаючи, наприклад, інформацію про орендну плату, можливість поновлення угоди або придбання активу, застереження щодо суборенди та обмеження, передбачені орендною угодою.

Фінансові звіти орендодавців: операційна оренда

Первісне визнання та оцінка

- 20.24 Активи, які є об'єктом угоди про операційну оренду, орендодавець у своєму звіті про фінансовий стан подає згідно з характером активу.
- 20.25 Дохід від оренди за угодами про операційну оренду орендодавець (за винятком видатків на послуги, такі як страхування та технічне обслуговування) орендар визнає у прибутку чи збитку на прямолінійній основі протягом строку оренди, якщо
- інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди орендаря, навіть якщо платежі не здійснюються на такій основі, або
 - обрана така структура платежів орендодавцю, що вони збільшуються відповідно до очікуваної загальної інфляції (на основі оприлюднених індексів або статистичних даних), щоб компенсувати орендодавцю очікуване збільшення витрат в результаті інфляції. Якщо платежі орендодавцю змінюються через інші чинники, ніж загальна інфляція, тоді умова б) не виконується.
- 20.26 Орендодавець визнає витрати, включаючи амортизацію, понесені при отриманні доходу від оренди. Політика нарахування амортизації на орендовані активи, що амортизуються, має відповідати стандартній політиці орендодавця щодо подібних активів.
- 20.27 До балансової вартості орендованого активу орендодавець додає будь-які первісні прямі витрати, понесені ним при веденні переговорів та укладанні угоди про операційну оренду, та визнає такі витрати протягом строку оренди на такій самій основі, як і дохід від оренди.
- 20.28 Для того, щоб визначити, чи зменшилася корисність орендованого активу, підприємство застосовує Розділ 27.
- 20.29 Орендодавець-виробник або орендодавець-дилер не визнають прибутку від продажу активу після укладання угоди про операційну оренду через те, що вона не прирівнюється до продажу.

Розкриття інформації

- 20.30 Про операційну оренду орендодавці розкривають таку інформацію:
- майбутні мінімальні орендні платежі за угодами про операційну оренду за кожний з таких періодів:
 - не більше одного року;
 - більше одного року, але не більше п'яти років;
 - більше п'яти років;
 - загальну суму орендної плати, визнану як дохід;
 - загальний опис значних угод орендодавця про оренду, включаючи, наприклад, інформацію про орендну плату, можливість поновлення або придбання активу, застереження щодо суборенди та обмеження, передбачені орендною угодою.
- 20.31 Крім цього, вимоги до розкриття інформації про активи відповідно до Розділів 17, 18, 27 та 34 застосовуються до активів орендодавців, наданих за угодами про операційну оренду.

Операції продажу майна з подальшою його орендою

- 20.32 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 єдиним пакетом. Обліковий підхід до операції продажу майна з подальшою його орендою залежить від типу оренди.

Операції з продажу майна з подальшою його орендою, що ведуть до фінансової оренди

- 20.33 Якщо операція продажу майна з подальшою його орендою веде до фінансової оренди, то орендарю-продавцю не можна негайно визнавати як дохід будь-яке перевищення надходжень від продажу над балансовою вартістю. Замість цього, таке перевищення слід відстрочувати та амортизувати протягом строку оренди.

Операції з продажу майна з подальшою його орендою, що ведуть до операційної оренди

- 20.34 Якщо операція з продажу майна з подальшою його орендою веде до операційної оренди і ясно, що операція здійснюється за справедливою вартістю, будь-який прибуток чи збиток слід визнавати негайно. Якщо ціна продажу нижча за справедливу вартість, будь-який прибуток чи збиток слід визнавати негайно, якщо збиток не компенсується майбутніми орендними платежами за ціною, нижчою за ринкову. У цьому випадку такий збиток відстрочується та амортизується продавцем-орендарем пропорційно орендним платежам за період, протягом якого очікується використання активу. Якщо ціна продажу вища за справедливу вартість, то перевищення над справедливою вартістю продавець-орендар відстрочує та амортизує за період, протягом якого очікується використання активу.

Розкриття інформації

- 20.35 Вимоги до розкриття інформації орендарями та орендодавцями стосуються однаковою мірою операцій продажу майна з подальшою його орендою. Обов'язковий опис значних угод про оренду передбачає розкриття особливих чи незвичайних положень угоди або умов операцій продажу майна з подальшою його орендою.

Розділ 21. Забезпечення, умовні активи та зобов'язання

Сфера застосування

- 21.1 Цей розділ застосовується до забезпечень (тобто зобов'язань з невизначеним строком або сумою погашення), умовних зобов'язань та умовних активів, за винятком тих забезпечень, на які поширюється дія інших розділів цього МСФЗ. Такі забезпечення відносяться до:
- а) оренди (Розділ 20 «Оренда»). В цьому розділі розглядається операційна оренда, яка стала обтяжливою);
 - б) будівельні контракти (Розділ 23 «Дохід від звичайної діяльності»);
 - в) зобов'язання за виплатами працівникам (Розділ 28 «Виплати працівникам»);
 - г) податок на прибуток (Розділ 29 «Податок на прибуток»).
- 21.2 Вимоги цього розділу не застосовуються до контрактів з виконанням у майбутньому, якщо такі контракти не є **обтяжливими**. Контракти з виконанням у майбутньому – це контракти, за якими жодна сторона не виконала жодне зі своїх зобов'язань або обидві сторони виконали свої зобов'язання частково в рівній мірі.
- 21.3 Термін «забезпечення» іноді вживають у контексті таких понять, як амортизація, зменшення корисності активів та безнадійна дебіторська заборгованість. Ці поняття пов'язані з коригуванням **балансової вартості** активів, а не з визнанням зобов'язань, а отже дія цього розділу на них не поширюється.

Первісне визнання

- 21.4 Підприємство визнає забезпечення, тільки якщо:
- а) підприємство має на **дату звітності** зобов'язання внаслідок минулої події;
 - б) існує ймовірність (або скоріше так, ніж ні), що підприємству буде необхідно перевести економічні вигоди для погашення заборгованості, та
 - в) суму заборгованості можна достовірно оцінити.
- 21.5 Підприємство визнає забезпечення як зобов'язання у звіті про фінансовий стан, а суму зобов'язання – як витрати, якщо інший розділ цього МСФЗ не вимагає визнавати ці видатки як частину собівартості активу, наприклад, запасів чи основних засобів.
- 21.6 Умова у параграфі 21.4а) (зобов'язання на дату звітності внаслідок минулої події) означає, що підприємство не має реальної альтернативи виконання зобов'язання. Це може відбутися, коли підприємство має юридичне зобов'язання, що може бути примусово забезпечене в судовому порядку, або якщо підприємство має **конструктивне зобов'язання**, оскільки минула подія (яка може бути дією підприємства) створює обґрунтоване очікування в інших сторін, що підприємство виконає це зобов'язання. Зобов'язання, які виникнуть з майбутніх дій підприємства (тобто майбутнє ведення бізнесу) не задовольняють умові у параграфі 21.4а), незалежно від ймовірності їх виникнення, і навіть якщо вони є договірними. Наприклад, зважаючи на комерційний тиск чи юридичні вимоги, підприємство може мати намір або потребу здійснити видатки для функціонування у певний спосіб в майбутньому (наприклад, встановити димові фільтри на заводі певного типу). Через майбутні дії підприємство може уникнути майбутніх видатків, наприклад, змінивши спосіб функціонування або продавши завод. Воно не має теперішнього зобов'язання за цими майбутніми видатками, і жодного забезпечення не визнає.

Первісна оцінка

- 21.7 Підприємство оцінює забезпечення за найкращим розрахунком суми, необхідної для погашення зобов'язання на дату звітності. Результатом найкращого розрахунку є сума, яку підприємство обґрунтовано сплатило б для погашення зобов'язання на кінець звітного періоду або для передачі його третій стороні.
- а) У випадках, коли забезпечення включає велику кількість статей, розрахунок суми відображає зваження усіх можливих результатів за пов'язаними з ними ймовірностями. 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, застосовується середнє значення діапазону.
- б) Якщо забезпечення виникає з одного зобов'язання, окремим найімовірнішим результатом може бути найкращий розрахунок суми, потрібної для погашення зобов'язання. Однак, навіть у такому випадку підприємство розглядає інші можливі результати. Якщо інші можливі результати є здебільшого вищими, або здебільшого нижчими, ніж найімовірніший результат, найкращою оцінкою буде вища або нижча сума.
- У випадках, коли вплив вартості грошей у часі є **суттєвим**, сума забезпечення має бути **теперішньою вартістю** видатків, які, за очікуваннями, будуть потрібні для погашення зобов'язання. Ставка(-и) дисконтування мають бути ставкою(-ами) до оподаткування, яка відображає (які відображають) поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі. Характерні для зобов'язання ризики слід відображати у ставці дисконтування або в розрахунку сум, потрібних для погашення зобов'язання, але не в обох показниках одночасно.
- 21.8 Оцінюючи забезпечення, підприємству не слід враховувати прибутки від очікуваного вибуття активів.
- 21.9 Якщо очікується, що деякі або всі видатки, потрібні для погашення забезпечення, компенсуватимуться іншою стороною (наприклад, як страхове відшкодування), то підприємство визнає компенсацію як окремий актив тоді і тільки тоді, коли практично беззаперечно компенсація буде отримана, якщо підприємство погасить заборгованість. Сума, визнана для компенсації, не повинна перевищувати суму забезпечення. Заборгованість за компенсацією слід відображати як актив у звіті про фінансовий стан, вираховувати її з забезпечення не дозволяється. У звіті про сукупний дохід підприємство може вирахувати з витрат, пов'язаних із забезпеченням, будь-яку компенсацію від іншої сторони.

Подальша оцінка

- 21.10 Підприємство списує за рахунок забезпечення лише ті видатки, для яких його було первісно сформовано.
- 21.11 Підприємство переглядає забезпечення на кожну дату звітності та коригує їх таким чином, щоб відобразити найкращий поточний розрахунок суми, яка буде необхідна для погашення зобов'язання на цю дату звітності. Будь-які коригування раніше визнаних сум слід відображати у прибутку чи збитку, якщо забезпечення не було первісно визнане як частина собівартості активу (див. параграф 21.5). У разі, коли забезпечення оцінюється за теперішньою вартістю суми, яка, за очікуваннями, буде необхідною для погашення зобов'язання, закриття позиції за дисконтом слід визнавати як витрати на фінансування у прибутку чи збитку в тому періоді, в якому він виникає.

Умовні зобов'язання

- 21.12 **Умовне зобов'язання** – це можливе, але невизначене зобов'язання чи теперішнє зобов'язання, яке не визнається, оскільки не відповідає одній чи обома умовам б) і в) у параграфі 21.4. Підприємству не слід визнавати умовне зобов'язання як зобов'язання, за винятком забезпечень умовних зобов'язань об'єкту придбання при об'єднанні бізнесу (див. параграфи 19.20 та 19.21). Розкриття інформації про умовне зобов'язання вимагається згідно з параграфом 21.15, якщо можливість витрат ресурсів не є віддаленою. Коли підприємство, разом з іншими та окремо, несе відповідальність за виконання зобов'язання, частина зобов'язання, яку мають погасити інші сторони, розглядається як умовне зобов'язання.

Умовні активи

- 21.13 Підприємству не слід визнавати **умовний актив** як актив. Розкриття інформації про умовний актив вимагається згідно з параграфом 21.16, якщо існує можливість надходження економічних вигід. Але, якщо надходження майбутніх економічних вигід до підприємства є практично беззаперечним, то відповідний актив не є умовним, і його слід визнавати.

Розкриття інформації

Розкриття інформації про забезпечення

- 21.14 Щодо кожного класу забезпечення підприємство розкриває:
- а) узгодження, із зазначенням:
 - i) балансової вартості на початок і кінець періоду;
 - ii) надходжень протягом періоду, включаючи коригування внаслідок змін в оцінці дисконтованої суми;
 - iii) сум, списаних за рахунок забезпечення протягом періоду; а також
 - iv) невикористаних сум, сторнованих протягом періоду.
 - б) стислий опис характеру зобов'язання, із зазначенням очікуваної суми та часу будь-яких відповідних платежів;
 - в) ознаку невизначеності щодо суми або часу таких витрат;
 - г) суму будь-якої очікуваної компенсації, із зазначенням суми будь-якого активу, визнаної для цієї очікуваної компенсації.

Порівняльна інформація за минулі періоди не вимагається.

Розкриття інформації про умовні зобов'язання

- 21.15 Якщо можливість будь-яких витрат ресурсів при погашенні зобов'язання не є віддаленою, підприємство розкриває на звітну дату щодо кожного класу умовного зобов'язання стислу інформацію про характер умовного зобов'язання і, якщо можливо:
- а) оцінку його фінансового впливу, здійснену згідно з параграфами 21.7-21.11;
 - б) ознаку невизначеності, пов'язану із сумою або визначенням часу будь-яких витрат; та

в) можливість будь-якої компенсації.

Якщо розкрити один чи більше пунктів інформації **практично неможливо**, то цей факт необхідно зазначити.

Розкриття інформації про умовні активи

- 21.16 Якщо існує ймовірність надходження економічних вигід, (скоріше так, ніж ні), але повної впевненості немає, підприємство надає стислий опис характеру умовних активів на кінець **звітного періоду**, та, якщо це можливо без надмірних витрат чи зусиль, розрахунок їх фінансового впливу, оціненого за принципами, викладеними у параграфах 21.7-21.11. Якщо розкрити цю інформацію практично неможливо, то цей факт необхідно зазначити.

Упереджене розкриття інформації

- 21.17 У виключно рідкісних випадках можна очікувати, що розкриття деякої або всієї інформації, згідно з вимогами параграфів 21.14-21.16, завдасть значної шкоди позиціям підприємства в спорі з іншими сторонами щодо основної сутності забезпечення, умовного зобов'язання чи активу. В таких випадках підприємству не потрібно розкривати інформацію, але слід розкривати загальний характер спору, а також той факт, що інформація не була розкрита, а також причини цього.

Розділ 22. Зобов'язання та власний капітал

Сфера застосування

- 22.1 В цьому розділі встановлюються принципи класифікації фінансових інструментів як зобов'язань або власного капіталу та розглядається облік інструментів власного капіталу, наданих фізичним особам чи іншим сторонам, що діють як інвестори за інструментами **власного капіталу** (тобто як **власники**). В Розділі 26 «Платіж на основі акцій» розглядається облік операцій, за результатами яких підприємство отримує товари чи послуги як плату (включаючи послуги працівників) за його інструменти власного капіталу (в тому числі акції та опціони на акції) від працівників та інших продавців, що діють як продавці товарів та послуг.
- 22.2 Цей розділ слід застосовувати при класифікації всіх типів фінансових інструментів, крім:
- а) тих часток у дочірніх, асоційованих та спільних підприємствах, які обліковуються згідно з Розділом 9 «Консолідовані та окремі фінансові звіти», Розділом 14 «Інвестиції в асоційовані підприємства» та Розділом 15 «Інвестиції у спільні підприємства»;
 - б) прав та зобов'язань працедавців згідно з програмами виплат працівникам, до яких застосовується Розділ 28 «Виплати працівникам»;
 - в) договорів про умовну компенсацію при об'єднанні бізнесу (див. Розділ 19 «Об'єднання бізнесу та гудвіл»). Це звільнення від вимог застосовується лише до покупця;
 - г) фінансових інструментів, контрактів та зобов'язань за операціями, платіж за якими здійснюється на основі акцій, до яких застосовується Розділ 26, за винятком того, що параграфи 22.3-22.6 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.

Класифікація інструмента як зобов'язання чи власного капіталу

- 22.3 Власний капітал – це частина в активах підприємства, яка залишається після вирахування всіх його зобов'язань. Зобов'язання – це теперішнє зобов'язання підприємства, яке виникає з минулих подій і очікується, що його погашення призведе до витрачання підприємством ресурсів, які втілюють економічні вигоди. Власний капітал включає інвестиції **власників** підприємства плюс збільшення цих інвестицій, зароблене шляхом провадження прибуткової діяльності та залишені (не розподілені) для використання в діяльності підприємства, мінус зменшення інвестицій власників у результаті неприбуткової діяльності та розподілу між власниками.
- 22.4 Деякі фінансові інструменти, які відповідають визначенню **зобов'язання**, класифікуються як власний капітал, оскільки вони відображають частку, що залишилася у чистих активах підприємства:
- а) Інструмент з правом дострокового погашення – це фінансовий інструмент, який надає його утримувачу право повернути його емітенту за грошові кошти чи інший фінансовий актив або автоматично погашається чи викупастся емітентом у разі настання майбутньої події, щодо якої немає впевненості, або смерті чи виходу на пенсію утримувача інструменту. До власного капіталу відноситься такий інструмент з правом дострокового погашення, який має всі з таких ознак:

- i) він надає його утримувачу право отримувати пропорційну частку чистих активів підприємства у разі його ліквідації. Чисті активи підприємства – це активи, які залишаються після вирахування всіх інших вимог на його активи;
 - ii) інструмент відноситься до класу інструментів, який підпорядковується всім іншим класам інструментів;
 - iii) всі фінансові інструменти в класі інструментів, який підпорядковується всім іншим класам інструментів, мають однакові риси;
 - iv) крім договірного зобов'язання емітента на викуп або погашення інструменту за грошові кошти чи інший фінансовий актив, інструмент не має жодного договірного зобов'язання надати грошові кошти чи інший фінансовий актив іншому підприємству або обміняти фінансові активи чи фінансові зобов'язання з іншим підприємством на умовах, які є потенційно несприятливими для підприємства, а також це не договір, розрахунок за яким можна здійснити в інструментах власного капіталу самого підприємства;
 - v) сумарні очікувані грошові потоки, які пов'язані з інструментом протягом строку його дії, в основному ґрунтуються на прибутку чи збитку, зміні у визнаних чистих активах або зміні у справедливій вартості визнаних та невизнаних чистих активах підприємства протягом строку дії інструменту (за винятком будь-якого впливу інструменту).
- б) Інструменти або компоненти інструментів, які підпорядковуються всім іншим класам інструментів, класифікуються як власний капітал, якщо вони накладають на підприємство зобов'язання передати іншій стороні пропорційну частку чистих активів підприємства лише у разі ліквідації.

22.5 Нижче наведено приклади інструментів, що класифікуються не як власний капітал, а як зобов'язання:

- а) Інструмент класифікується як зобов'язання, якщо для розподілу чистих активів у разі ліквідації встановлена максимальна сума (верхня межа). Наприклад, якщо утримувачі інструменту при ліквідації отримують пропорційну частку чистих активів, але ця сума обмежена верхньою межею, а надлишок чистих активів надається благодійній організації чи державі, то інструмент не класифікується як власний капітал.
- б) Інструмент з правом дострокового погашення класифікується як власний капітал, якщо у разі виконання опціону «пут» утримувач отримує пропорційну частку чистих активів, оцінених згідно з цим МСФЗ. Проте, якщо утримувач має право на суму, оцінену на якійсь іншій основі (наприклад, відповідно до національних стандартів, тоді даний інструмент класифікується як зобов'язання).
- в) Інструмент класифікується як зобов'язання, якщо він накладає зобов'язання на підприємство здійснити виплати на користь утримувача до ліквідації, наприклад, обов'язковий дивіденд.
- г) Інструмент з правом дострокового погашення, що класифікується у фінансових звітах дочірнього підприємства як власний капітал, у консолідованих фінансових звітах **групи** відображається як зобов'язання.
- г) привілейована акція, яка передбачає обов'язковий викуп емітентом за фіксованою сумою чи сумою, яку можна визначити, на фіксовану дату чи майбутню дату, яку можна визначити, або надає утримувачу право вимагати від емітента викупу інструмента на певну дату або після неї за фіксовану суму чи суму, яку можна визначити, є фінансовим зобов'язанням.

22.6 Акції учасників в кооперативах та подібні інструменти є інструментами капіталу, якщо:

- а) підприємство має безумовне право на відмову у викупі акцій учасників, або
- б) викуп безумовно заборонений національним законом, нормативним актом або статутом, яким керується підприємство у своїй діяльності.

Первісна емісія акцій або інших інструментів капіталу

- 22.7 Підприємство визнає емісію акцій або інших інструментів власного капіталу як капітал тоді, коли воно випускає такі інструменти, а інша сторона в обмін на ці інструменти зобов'язана надати підприємству грошові кошти чи інші ресурси.
- а) Якщо емісія інструментів капіталу здійснюється до отримання підприємством грошових коштів чи інших ресурсів, підприємство у звіті про фінансовий стан відображає дебіторську заборгованість не як актив, а як вирахування з власного капіталу.
 - б) Якщо підприємство отримує грошові кошти або інші ресурси до емісії інструментів капіталу та підприємство не можна зобов'язати повернути грошові кошти або інші отримані ресурси, то підприємство визнає відповідне збільшення власного капіталу в обсязі отриманої плати.
 - в) В тому обсязі, в якому здійснена підписка на інструменти капіталу, але не проведена їх емісія, і підприємство ще не отримало грошові кошти чи інші ресурси, підприємство не може визнавати збільшення власного капіталу.
- 22.8 Оцінювання інструментів капіталу підприємство має здійснювати за справедливою вартістю грошових коштів чи інших ресурсів, отриманих або таких, що підлягають отриманню, за вирахуванням прямих витрат на емісію інструментів капіталу. Якщо платіж затримується, а вартість грошей у часі є суттєвою, первісна оцінка здійснюється на основі **теперішньої вартості**.
- 22.9 Витрати на операцію з інструментом власного капіталу підприємство обліковує як вирахування з власного капіталу, без будь-яких відповідних пільг щодо податку на прибуток.
- 22.10 Спосіб відображення у звіті про фінансовий стан збільшення власного капіталу внаслідок емісії акцій або інших інструментів власного капіталу визначається відповідним законодавством. Наприклад, номінальну вартість (чи інший номінал) акцій та суму, сплачену понад номінальну вартість, можна відображати окремо.

Продаж опціонів, прав та варантів

- 22.11 До власного капіталу, емісія якого здійснена шляхом продажу опціонів, прав, варантів та подібних інструментів власного капіталу, підприємство застосовує принципи, наведені у параграфах 22.7-22.10.

Капіталізація або бонусні емісії акцій та дроблення акцій

- 22.12 Капіталізація або бонусна емісія (іноді називається «дивіденд у формі акцій») є емісією нових акцій для акціонерів пропорційно їхнім існуючим часткам. Наприклад, підприємство може дати своїм акціонерам одну дивідендну або бонусну акцію на кожні п'ять акцій, якими вони вже володіють. Дроблення акцій – це ділення існуючих акцій підприємства на більшу кількість акцій. Наприклад, при дробленні акцій кожний акціонер має отримати одну додаткову акцію на кожну акцію, якою він вже володіє. У деяких випадках, акції, що знаходяться в обігу, анулюються та замінюються новими акціями. Капіталізація, бонусні емісії та дроблення акцій не змінюють загальну суму власного

капіталу. Перекласифікацію сум у складі власного капіталу підприємство здійснює згідно з відповідним законодавством.

Конвертований борг та подібні складні фінансові інструменти

- 22.13 При здійсненні емісії конвертованого боргу та подібних складних фінансових інструментів, що містять два компоненти: зобов'язання та інструмент власного капіталу, підприємство розподіляє надходження між компонентом-зобов'язанням та компонентом-інструментом власного капіталу. Для здійснення такого розподілу підприємство спочатку визнає суму компонента-зобов'язання як справедливую вартість подібного зобов'язання, яке не передбачає можливості конвертації, або подібного відповідного компонента-інструменту власного капіталу. Залишкову суму підприємство розподіляє як компонент-інструмент власного капіталу. Витрати на операцію слід розподілити між компонентом-боргом та компонентом-інструментом власного капіталу на основі їхніх відносних значень справедливої вартості.
- 22.14 Переглядати такий розподіл у наступному періоді підприємству не дозволяється.
- 22.15 У періодах після здійснення емісії інструментів підприємство систематично визнає будь-яку різницю між компонентом-зобов'язання та основною частиною, яка підлягає сплаті при погашенні, як додаткові процентні витрати за **методом ефективного відсотка** (див. параграфи 11.15-11.20). У додатку до цього розділу наводиться приклад обліку емітентом конвертованого боргу.

Викуплені власні акції

- 22.16 **Викуплені власні акції** – це інструменти власного капіталу підприємства, які воно випустило та пізніше придбало. Підприємство має вирахувати з власного капіталу справедливую вартість плати за викуплені власні акції. Підприємству не дозволяється визнавати у прибутку або збитку прибуток або збиток від придбання, продажу, емісії або анулювання викуплених власних акцій.

Розподіл активів між власниками

- 22.17 Підприємство зменшує власний капітал на суму активів, що розподіляються між власниками (утримувачами інструментів власного капіталу) без будь-яких відповідних пільг щодо податку на прибуток. Інструкції щодо обліку податку на дивіденди наведено у параграфі 29.26.
- 22.18 Іноді підприємство розподіляє між акціонерами крім грошових коштів активи, такі як дивіденди. Коли підприємство оголошує такий розподіл та має зобов'язання розподілити негрошові активи між акціонерами, воно визнає зобов'язання. Таке зобов'язання йому слід оцінити за справедливою вартістю активів, що розподіляються. Наприкінці кожного **звітного періоду** та на дату розрахунку підприємство вивчає та коригує балансову вартість дивідендів, що підлягають сплаті, з метою відображення змін у справедливій вартості активів, що розподіляються. Будь-які зміни визнаються у власному капіталі як коригування суми активів, що розподіляються.

Неконтролююча частка та операції з акціями консолідованого дочірнього підприємства

- 22.19 У **консолідованих фінансових звітах** неконтролююча частка чистих активів дочірнього підприємства включається до складу власного капіталу. Зміни контролюючої частки дочірнього підприємства, яка належить материнському підприємству, що не призводять

до втрати **контролю**, підприємство обліковує як операції з учасниками в капіталі. Відповідно, балансову вартість неконтролюючої частки слід скоригувати таким чином, щоб відобразити зміну контролюючої частки чистих активів дочірнього підприємства, яка належить материнському підприємству. Будь-яку різницю між сумою, на яку скоригована неконтролююча частка, та справедливою вартістю наданої чи отриманої плати, якщо така існує, слід визнавати безпосередньо у власному капіталі та відносити до частки учасників материнського підприємства. Підприємству не дозволяється визнавати прибуток або збиток від цих змін. Також підприємству не дозволяється визнавати будь-яку зміну в результаті таких операцій **балансової вартості** активів (включаючи гудвіл) або зобов'язань.

Розділ 23. Дохід від звичайної діяльності

Сфера застосування цього розділу

- 23.1 Цей розділ застосовується під час обліку **доходу від звичайної діяльності**, що виникає в результаті таких операцій і подій:
- а) продаж товарів (вироблених підприємством з метою продажу чи придбаних з метою перепродажу);
 - б) надання послуг;
 - в) укладення будівельних контрактів, підрядником в яких виступає підприємство;
 - г) використання активів підприємства іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті або дивіденди.
- 23.2 Інші розділи цього МСФЗ поширюються на **дохід від звичайної діяльності** або інший **дохід**, що виникає в результаті таких операцій та подій:
- а) угод про оренду (див. Розділ 20 «Оренда»);
 - б) дивідендів та іншого доходу від інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі (див. Розділ 14 «Інвестиції в асоційовані підприємства» та Розділ 15 «Інвестиції в дочірні підприємства»);
 - в) змін у **справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань** або їх вибуття (див. Розділ 11 «Базові фінансові інструменти» та Розділ 12 «Інші питання фінансових інструментів»);
 - г) змін справедливої вартості **нерухомості** (див. Розділ 16 «Інвестиційна нерухомість»);
 - г) первісного **визнання** та змін справедливої вартості **біологічних активів**, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю (див. Розділ 34 «Спеціалізовані види діяльності»);
 - д) первісного визнання **сільськогосподарської продукції** (див. Розділ 34).

Оцінка доходу від звичайної діяльності

- 23.3 Підприємство має оцінювати дохід за справедливою вартістю отриманої та такої, що підлягає отриманню, компенсації. Справедлива вартість отриманої та такої, що підлягає отриманню, компенсації враховує суми будь-якої торговельної знижки, знижки за оперативність розрахунків чи знижки з обсягу, що надаються підприємством.
- 23.4 До складу доходу від звичайної діяльності підприємство включає отримані та такі, що підлягають отриманню підприємством на його власний рахунок валові надходження економічних вигід. З доходу від звичайної діяльності підприємство має виключити всі суми, отримані для третіх сторін, наприклад: податок з продажу, податки на товари та послуги, а також податок на додану вартість. При посередницьких відносинах підприємство включає до складу доходу лише суму комісії. Суми, отримані для замовника, доходом підприємства не вважаються.

Відстрочений платіж

- 23.5 У разі відстрочки надходження грошових коштів або їх еквівалентів, причому якщо домовленість є фінансовою операцією, справедлива вартість компенсації є **теперішньою вартістю** всіх майбутніх надходжень, визначеною за допомогою **умовної ставки**

відсотка. Фінансова операція виникає тоді, коли, наприклад, підприємство надає покупцеві безпроцентний кредит або приймає від покупця в оплату за товари вексель до отримання зі ставкою відсотка, нижчою за ринкову. Умовна ставка відсотка буде найточніше обрана з двох наведених нижче ставок:

- а) чинної ставки на подібний інструмент емітента з однаковим кредитним рейтингом або
- б) ставки відсотка, яка дисконтує номінальну суму інструмента до поточної грошової ціни продажу товарів чи надання послуг.

Різницю між теперішньою вартістю всіх майбутніх надходжень та номінальною сумою компенсації підприємство має визнавати як процентний дохід згідно з параграфами 23.28 та 23.29 і Розділом 11).

Обмін товарів чи послуг

- 23.6 Підприємство не визнає дохід від звичайної діяльності,
- а) коли товари чи послуги обмінюються на товари чи послуги, що є подібними за характером та вартістю, або
 - б) коли товари чи послуги обмінюються на неподібні товари чи послуги, але операція не має комерційної суті.
- 23.7 Підприємство визнає дохід тоді, коли товари продаються або послуги обмінюються на неподібні товари чи послуги при операції, яка має комерційну суть. У цьому випадку підприємство оцінює операцію:
- а) за справедливою вартістю одержаних товарів чи послуг з урахуванням сплаченої суми грошових коштів або їх еквівалентів;
 - б) за справедливою вартістю наданих товарів чи послуг з урахуванням сплаченої суми грошових коштів або їх еквівалентів, якщо зазначену в пункті а) суму не можна достовірно оцінити, або
 - в) за **балансовою вартістю** наданого активу з урахуванням сплаченої суми грошових коштів або їх еквівалентів, якщо не можна достовірно оцінити справедливую вартість ні одержаного, ані наданого активу.

Ідентифікація операції, в результаті якої виникає дохід

- 23.8 Критерії визнання в цьому розділі, як правило, застосовуються підприємством окремо до кожної операції. Проте, у разі необхідності відображення суті операції, підприємство застосовує критерії визнання до компонентів однієї операції, які можна ідентифікувати окремо. Наприклад, підприємство застосовує критерії визнання до компонентів однієї операції, які можна ідентифікувати окремо, коли ціна продажу продукту включає суму за подальші послуги, яку можна ідентифікувати. І навпаки, підприємство застосовує критерії визнання до двох або більше операцій разом, коли вони пов'язані таким чином, що комерційний ефект не можна зрозуміти без посилання на серію операцій у цілому. Наприклад, підприємство застосовує критерії визнання до двох або більше операцій разом тоді, коли може продати товари й одночасно укласти окремий договір на придбання цих товарів пізніше, таким чином спростовуючи суттєвий результат операції.
- 23.9 Іноді, в рамках операції продажу, підприємство надає своєму клієнтові нагороду за лояльність, якою клієнт може скористатися у майбутньому для отримання товарів безкоштовно або зі знижкою. У цьому випадку, згідно з параграфом 23.8, підприємство має обліковувати суми такої кредитної винагороди як компонент первісної операції продажу, який можна ідентифікувати окремо. Справедливу вартість компенсації, отриманої або такої, що підлягає отриманню у зв'язку з первісним продажем,

підприємство розподіляє між кредитною винагородою та іншими компонентами продажу. Компенсацію, що розподіляється на кредитну винагороду, слід оцінювати на основі її справедливої вартості, тобто суми, за яку кредитну винагороду можна було б продати окремо.

Продаж товарів

- 23.10 Дохід від продажу товарів підприємство визнає у разі задоволення всіх таких умов:
- а) підприємство передало покупцеві пов'язані з власністю на товар значні ризики і винагороди;
 - б) за підприємством не залишається ані подальша участь в управлінні у формі, яка зазвичай пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами;
 - в) суму доходу можна достовірно оцінити;
 - г) **ймовірно**, що до підприємства надійдуть пов'язані з операцією економічні вигоди;
 - г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.
- 23.11 Визначення моменту, на який підприємство 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 покупцю. Саме так відбувається в більшості випадків роздрібної торгівлі. В інших випадках передача ризиків та винагород щодо володіння відбувається не одночасно з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння.
- 23.12 Якщо у підприємства залишаються значні ризики щодо володіння, то дохід ним не визнається. Прикладами ситуацій, в яких підприємство може зберігати за собою значні ризики та винагороди від володіння, є випадки, коли:
- а) у підприємства залишаються зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями;
 - б) отримання доходу від певного продажу залежить від продажу цих товарів покупцем;
 - в) відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений;
 - г) покупець має право анулювати придбання з підстав, визначених у контракті на продаж, або без підстав, виключно на власний розсуд покупця, і підприємство не має впевненості щодо ймовірності повернення.
- 23.13 Якщо підприємство зберігає за собою лише незначний ризик, пов'язаний з володінням, то така операція є продажем, і підприємство визнає дохід. Наприклад, продавець визнає дохід, коли він зберігає за собою право власності на товари виключно для того, щоб забезпечити погашення заборгованості перед ним. Аналогічно, підприємство визнає дохід, коли воно пропонує відшкодування у разі виявлення замовником дефекту продукції або незадоволення замовника з інших причин, і підприємство може достовірно оцінити суму, на яку повертається продукція. У таких випадках, відповідно до Розділу 21 «Резерви та умовні активи і зобов'язання», підприємство визнає резерв на повернення продукції.

Надання послуг

- 23.14 Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо розрахований достовірно, то пов'язаний з операцією дохід від звичайної діяльності має визнаватися підприємством, виходячи з етапу завершення операції на кінець **звітного періоду** (такий метод іноді називають методом поетапного виконання робіт). Результат операції може бути попередньо розрахований достовірно у разі задоволення всіх наведених нижче умов:
- а) можна достовірно оцінити суму доходу;
 - б) існує ймовірність надходження до підприємства пов'язаних з операцією економічних вигід;
 - в) можна достовірно оцінити ступінь завершення операції на кінець звітного періоду;
 - г) можна достовірно оцінити видатки, понесені у зв'язку з операцією, та видатки, необхідні для її завершення
- Інструкції щодо застосування методу поетапного виконання робіт наводяться у параграфах 23.21-23.27.
- 23.15 Коли послуги надаються шляхом невизначеної кількості дій за визначений період часу, дохід повинен визнаватися підприємством на основі методу рівномірного нарахування за визначений період, крім випадків, коли є свідчення на користь іншого методу, який краще відображає етап завершення. Якщо певна дія є значно суттєвішою порівняно з іншими діями, визнання доходу відкладається до моменту виконання цієї суттєвої дії.
- 23.16 Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, неможливо оцінити достовірно, то дохід визнається підприємством тільки в обсязі визнаних витрат, що підлягають відшкодуванню.

Будівельні контракти

- 23.17 Якщо результат **будівельного контракту** може бути попередньо розрахований достовірно, то пов'язані з контрактом дохід та видатки мають визнаватися підприємством, виходячи з етапу завершення контрактної діяльності на кінець звітного періоду (такий метод часто називають методом поетапного виконання робіт). Для того, щоб попередня оцінка результату була достовірною, необхідно достовірно оцінити етап завершеності, майбутні витрати та рівень погашення дебіторської заборгованості. Інструкції щодо застосування методу поетапного виконання робіт наводяться у параграфах 23.21-23.27.
- 23.18 Вимоги цього розділу, як правило, застосовуються до кожного будівельного контракту окремо. Але, за деяких обставин, для того, щоб відобразити суть контракту або групи контрактів, цей розділ необхідно застосовувати до компонентів одного контракту, які можна окремо ідентифікувати, або до групи контрактів.
- 23.19 Коли контракт охоплює низку активів, то будівництво кожного активу слід розглядати як окремий будівельний контракт, якщо
- а) за кожним активом подано окремі пропозиції;
 - б) кожний актив був предметом окремих переговорів, а підрядник та замовник можуть прийняти чи відхилити ту частину контракту, яка стосується кожного активу; а також
 - в) можна визначити витрати та доходи, пов'язані з кожним активом.
- 23.20 Групу контрактів, незалежно від того, чи укладені вони з одним чи з кількома замовниками, слід розглядати як єдиний будівельний контракт, якщо

- а) така група контрактів обговорюється єдиним пакетом;
- б) контракти настільки тісно пов'язані між собою, що фактично є частинами єдиного проекту, який має загальний прибуток; а також
- в) контракти виконуються паралельно або у безперервній послідовності.

Метод поетапного виконання робіт

- 23.21 Цей метод використовується для визнання доходу від надання послуг (див. параграфи 23.14-23.16) та від будівельних контрактів (див. параграфи 23.17-23.20). Підприємство має переглядати та, у разі необхідності, змінювати попередні оцінки доходу та витрат в міру того, як виконується операція з надання послуги або будівельний контракт.
- 23.22 Етап завершення операції чи контракту підприємство визначає за методом, який найдостовірніше вимірює виконану роботу. З цією метою застосовуються такі методи:
- а) визначення частки витрат, понесених при виконанні робіт на певну дату, у попередньо розрахованій загальній сумі витрат за контрактом. Витрати, понесені при виконанні робіт на певну дату, не включають витрат, пов'язаних з майбутньою діяльністю, таких як витрати на матеріали чи попередня оплата;
 - б) огляд виконаних робіт;
 - в) завершення фізичної частини робіт за операцією з надання послуги чи за контрактом.
- Отримані від замовників проміжні виплати й аванси часто не відображають виконану роботу.
- 23.23 Такі видатки, як витрати на матеріали чи попередня оплата, які відносяться до майбутньої діяльності, пов'язаної з операцією чи контрактом, підприємство має визнавати активом, якщо існує ймовірність відшкодування цих видатків.
- 23.24 Видатки, відшкодування яких є неможливим, підприємство відразу визнає як витрати.
- 23.25 Якщо результат будівельного контракту не може бути достовірно оцінений, то:
- а) підприємство має визнавати дохід від звичайної діяльності лише в обсязі понесених за контрактом видатків, які можуть бути відшкодовані, та
 - б) підприємство має визнавати видатки за контрактом як витрати у тому періоді, в якому вони були понесені.
- 23.26 Коли існує ймовірність, що загальні видатки за контрактом перевищать загальний дохід за будівельним контрактом, то очікуваний збиток слід відразу визнати як витрату та сформувати резерв на обтяжливий контракт (див. Розділ 21).
- 23.27 Якщо стягнення суми вже визнаної доходом за контрактом є неможливим, підприємству слід визнавати таку безнадійну заборгованість не коригуванням суми доходу за контрактом, а витратою.

Відсотки, роялті та дивіденди

- 23.28 Дохід, який виникає в результаті використання іншими підприємствами активів підприємства, що приносять відсотки, роялті та дивіденди, слід визнавати на основі, викладеній у параграфі 23.29, якщо:
- а) існує ймовірність, що до підприємства надходитимуть пов'язані з операцією економічні вигоди, та
 - б) можна достовірно оцінити суму доходу.
- 23.29 Дохід слід визнавати на такій основі:

- а) відсотки повинні визнаватися із застосуванням методу **ефективного відсотка**, наведеного у параграфах 11.15-11.20;
- б) роялті повинні визнаватися на основі принципу нарахування згідно із сутністю відповідної угоди;
- в) дивіденди повинні визнаватися тоді, коли встановлюється право акціонерів на отримання виплати.

Розкриття інформації

Розкриття загальної інформації про дохід від звичайної діяльності

23.30 Підприємство має розкривати:

- а) **облікову політику**, прийняту для визнання доходу, включаючи методи, які застосовуються для визначення етапу завершення 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;
 - vi) комісійних;
 - vii) державних грантів;
 - viii) будь-яких інших значних видів доходу від звичайної діяльності.

Розкриття інформації про дохід від будівельних контрактів

23.31 Підприємство має розкривати таку інформацію:

- а) суму доходу за контрактом, визнаного як дохід від звичайної діяльності за даний період;
- б) методи, застосовані для визначення доходу за контрактом, визнаного в даному періоді;
- в) методи, застосовані для визначення етапу завершення за вже діючими контрактами.

23.32 Підприємство має відображати:

- а) валову заборгованість замовників стосовно роботи за контрактом як актив;
- б) валову заборгованість перед замовниками стосовно роботи за контрактом як зобов'язання.

Розділ 24. Державні гранти

Сфера застосування цього розділу

- 24.1 В цьому розділі визначено, як здійснювати облік всіх державних грантів. **Державний грант** – це допомога держави у формі передачі підприємству ресурсів в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства.
- 24.2 Державні гранти не поширюються на такі форми державної допомоги, які не можуть мати достовірно визначеної вартості, а також на операції з державою, які не можна відрізнити від звичайних торгових операцій підприємства.
- 24.3 Цей розділ не поширюється на державну допомогу, яка надається підприємству у формі вигід, які є доступними при визначенні оподаткованого прибутку чи податкового збитку або визначаються чи обмежуються на основі зобов'язання з податку на прибуток. Прикладами таких вигід є звільнення від податку на прибуток, інвестиційні податкові кредити, податкова знижка на прискорену амортизацію і зменшені ставки податку на прибуток. Облік податків на прибуток розглядається у Розділі 29 «Податок на прибуток».

Визнання та оцінка

- 24.4 Підприємство визнає державні гранти таким чином:
- а) грант, який не встановлює конкретних умов щодо майбутніх результатів діяльності підприємства, визнається одержувачем у складі доходу, коли кошти гранту належить отримати;
 - б) грант, який встановлює конкретні умови щодо майбутніх результатів діяльності підприємства, визнається одержувачем у складі доходу тільки тоді, коли такі умови виконано;
 - в) гранти, отримані до виконання критеріїв визнання доходу, відображаються як зобов'язання.
- 24.5 Підприємство має оцінювати гранти за справедливою вартістю отриманого активу чи активу, що належить отримати.

Розкриття інформації

- 24.6 Про державні гранти підприємство розкриває таку інформацію:
- а) характер та суми державних грантів, визнаних у фінансових звітах, а також
 - б) невиконані умови та інші непередбачені події, які супроводжують надання державних грантів, що не були визнані у складі доходу.
 - в) зазначення інших форм державної допомоги, від яких підприємство отримало пряму вигоду.
- 24.7 Для цілей розкриття інформації згідно з вимогами параграфу 24.6 в), державною допомогою вважається дія уряду, спрямована на надання економічної вигоди, специфічної для підприємства або низки підприємств, які відповідають встановленим критеріям. Прикладами таких дій є безкоштовні консультації з технічних питань або з питань маркетингу, надання гарантій та кредити під нульову або низьку відсоткову ставку.

Розділ 25. Витрати на позики

Сфера застосування цього розділу

- 25.1 В цьому розділі визначено, як здійснювати облік **витрат на позики**. Витрати на позики – це процентні витрати та інші витрати, понесені підприємством у зв'язку із отриманням коштів у позику. Витрати на позики включають:
- а) процентні витрати розраховані за методом ефективного відсотка, як визначено у Розділі 11 «Базові фінансові інструменти»;
 - б) фінансові витрати, пов'язані з фінансовою орендою і визнані згідно з Розділом 20 «Оренда»;
 - в) курсові різниці, які виникають унаслідок отримання позик в іноземній валюті, в тому обсязі, в якому вони розглядаються як коригування процентних витрат.

Визнання

- 25.2 Витрати на позики підприємство визнає як витрати у прибутку чи збитку в тому періоді, в якому вони були понесені.

Розкриття інформації

- 25.3 Згідно з параграфом 5.5б), необхідно розкривати інформацію про фінансові витрати. Згідно з параграфом 11.48б), необхідно розкривати загальну суму процентних витрат (за **методом ефективного відсотка**) за фінансовими зобов'язаннями, які не оцінюються за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку. Надавати будь-яку додаткову інформацію цей розділ не вимагає.

Розділ 26. Платіж на основі акцій

Сфера застосування цього розділу

- 26.1 В цьому розділі визначено, як здійснювати облік всіх операцій, **платіж** за якими здійснюється **на основі акцій**, у тому числі:
- а) **операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу**, за якими підприємство отримує товари або послуги як плату за інструменти **власного капіталу** підприємства (включаючи акції або опціони на акції),
 - б) **операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів**, за якими підприємство придбаває товари або послуги, приймаючи на зобов'язання перед постачальником цих товарів або послуг на суми, які ґрунтуються на ціні (або вартості) акцій підприємства чи інших інструментів капіталу підприємства, а також
 - в) операції, за якими підприємство отримує або придбаває товари чи послуги на умовах, відповідно до яких підприємство або постачальник цих товарів чи послуг може вибрати розрахунок за операцію грошовими коштами (чи іншими активами), або шляхом випуску інструментів власного капіталу.
- 26.2 Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, включають права на збільшення вартості акцій. Наприклад, підприємство може надати працівникам права на збільшення вартості акцій як складової пакету винагороди за їх працю, за якими працівники набувають право на майбутні виплати грошовими коштами (а не інструментами капіталу), відповідно до збільшення ціни на акції підприємства з визначеного рівня за визначений відрізок часу. Або ж підприємство може надати працівникам право отримувати майбутні виплати грошовими коштами шляхом надання права на акції (зокрема і на акції, які будуть випущені для виконання опціонів на акції), що підлягають викупу. Це право може бути обов'язковим (наприклад, після звільнення), або ж воно може надаватися за вибором працівника.

Визнання

- 26.3 Визнавати отримані чи придбані товари чи послуги при операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій, підприємство має тоді, коли воно отримує товари або по мірі одержання послуг. Відповідне збільшення капіталу підприємство визнає тоді, коли товари чи послуги отримані за операцією, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, а відповідне зобов'язання – коли товари чи послуги придбані за операцією, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів.
- 26.4 Якщо товари чи послуги, отримані чи придбані за операцією, платіж за якою здійснюється на основі акцій, не відповідають критеріям визнання активів, підприємство визнає їх як витрати.

Визнання при існуванні умов набуття права

- 26.5 У разі негайного **набуття права** отримати платіж на основі акцій, наданого підприємством, від працівників не вимагається завершення визначеного періоду надання послуг, щоб отримати безумовне право на виплату готівкових коштів. За відсутності протилежних свідчень, підприємство має виходити з припущення, що послуги надані працівниками в обмін на платіж на основі акцій, були вже отримані. У цьому випадку

підприємство має в повному обсязі визнати отримані послуги, з відображенням відповідного збільшення капіталу чи зобов'язань.

- 26.6 Якщо надане підприємством право не набувається, доки працівником не буде завершено визначений період надання послуг, підприємство має виходити з припущення, що послуги, які мають бути надані працівником в обмін на платіж на основі акцій, будуть надані у майбутньому, протягом періоду набуття права. Обліковувати ці послуги підприємство має по мірі їх надання працівником протягом періоду набуття права, з відображенням відповідного збільшення капіталу чи зобов'язань.

Оцінка операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу

Принцип оцінки

- 26.7 Для обліку операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, підприємство здійснює оцінку отриманих товарів чи послуг та відповідного збільшення власного капіталу за справедливою вартістю отриманих товарів чи послуг, за винятком випадків, коли їх справедлива вартість не може бути визначена достовірно. Якщо підприємство не може достовірно оцінити справедливую вартість отриманих товарів чи послуг, слід здійснити оцінку їх вартості і відповідного збільшення власного капіталу на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу. Для застосування цієї вимоги до операцій з працівниками та іншими надавачами подібних послуг підприємство визначає справедливую вартість отриманих послуг на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, оскільки зазвичай справедлива вартість отриманих послуг не піддається достовірній оцінці.
- 26.8 По відношенню до операцій з працівниками (включаючи інших осіб, що надають подібні послуги), справедливую вартість інструментів капіталу слід оцінювати на дату надання. По відношенню до операцій зі сторонами, які не є працівниками, дата оцінки – це дата, на яку підприємство отримує товари або контрагент надає послуги.
- 26.9 Надання інструментів власного капіталу може здійснюватися в разі виконання працівниками визначених умов набуття права, які стосуються роботи чи результатів діяльності. Наприклад, надання акцій або опціонів на акції працівникам, як правило, супроводжується умовою, що працівник залишатиметься працівником підприємства протягом визначеного періоду часу. Також можуть визначатися певні умови щодо необхідних результатів діяльності, які належить забезпечити, наприклад, досягнення певних темпів зростання прибутку (неринкова умова набуття права), або ж визначене збільшення вартості акцій підприємства (ринкова умова набуття права). Під час оцінки кількості інструментів капіталу, на які очікується набуття права, слід брати до уваги усі умови набуття права, які стосуються виключно роботи або неринкових умов щодо результатів діяльності. Отже, у разі необхідності, підприємство має переглянути такий розрахунок, якщо нова інформація свідчить про те, що кількість інструментів капіталу, на які очікується набуття права, відрізняється від минулих розрахунків. На дату набуття права підприємство має переглянути цю оцінку, порівнюючи її з кількістю інструментів власного капіталу, на які право фактично набуває. Під час оцінки справедливої вартості акцій чи опціонів на акції на дату оцінки слід брати до уваги всі ринкові умови набуття та ненабуття права.

Акції

- 26.10 Справедливую вартість акцій (а також отриманих товарів чи послуг) підприємство має оцінювати, використовуючи таку трирівневу ієрархію оцінки:

- а) Якщо для наданих інструментів капіталу існує наявна ринкова ціна, слід використовувати таку ціну.
- б) Якщо наявної ринкової ціни немає, то оцінювати справедливую вартість наданих інструментів капіталу слід з використанням конкретних ринкових даних про підприємство, а саме:
 - i) нещодавня операція з акціями підприємства або
 - ii) нещодавня незалежна справедлива оцінка підприємства або його основного майна.
- в) Якщо наявної ринкової ціни немає, а визначити достовірну оцінку справедливої вартості за методом пункту б) **неможливо**, то слід опосередковано оцінити справедливую вартість акцій та прав на збільшення вартості акцій за методом оцінки, який у найбільшому обсязі використовує ринкові дані для розрахунку ціни інструментів капіталу на дату надання за операцією між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами. Вибір найприйнятнішого методу визначення справедливої вартості керівництво має робити на основі свого професійного судження. Який би метод оцінки не застосовувався, він має відповідати загальноприйнятим методикам оцінки інструментів капіталу.

Опціони на акції та права на приріст акцій, розрахунок за якими здійснюється з використанням інструментів капіталу

- 26.11 Справедливую вартість опціонів на акції та прав на збільшення вартості акцій, розрахунок за якими здійснюється з використанням інструментів капіталу (а також отриманих товарів чи послуг), підприємство має оцінювати, використовуючи таку трирівневу ієрархію оцінки:
- а) Якщо для наданих інструментів капіталу існує наявна ринкова ціна, то слід використовувати таку ціну.
 - б) Якщо наявної ринкової ціни немає, то оцінювати справедливую вартість опціонів на акції та прав на приріст акцій слід з використанням конкретних ринкових даних про підприємство, таких як відомості про нещодавню операцію з опціонами на акції.
 - в) Якщо наявної ринкової ціни немає, а визначити достовірну оцінку справедливої вартості за методом пункту б) неможливо, то слід опосередковано оцінити справедливую вартість опціонів на акції та прав на збільшення вартості акцій за моделлю ціноутворення опціонів. У вхідній інформації (а саме: середньозважена ціна акції, ціна виконання, очікувана волатильність, строк дії опціону, очікувані дивіденди та відсоткова ставка) такої моделі слід в найбільшому обсязі використовувати ринкові дані. У параграфі 26.10 містяться інструкції щодо визначення справедливої вартості акцій, що використовується при визначенні середньозваженої ціни акцій. Розрахунок очікуваної волатильності підприємство має здійснювати відповідності до методики оцінки, яка застосовується для визначення справедливої вартості акцій.

Зміни умов, за якими були надані інструменти власного капіталу

- 26.12 Якщо підприємство змінює умови набуття права на інструменти власного капіталу на користь працівника, наприклад, зменшуючи ціну виконання опціону, або зменшуючи період набуття права, або змінюючи чи скасовуючи умову щодо результатів діяльності, під час здійснення обліку операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, підприємство має враховувати змінені умови набуття права таким чином:

- а) Якщо зміни збільшують справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу (або збільшують кількість наданих інструментів власного капіталу), оцінену безпосередньо перед і після таких змін, то зростаючу надану справедливу вартість підприємство включає до оцінки суми, визнаної за послугами, отриманими в оплату наданих інструментів капіталу. Зростаюча надана справедлива вартість є різницею між справедливою вартістю зміненого інструмента власного капіталу і справедливою вартістю первісного інструмента власного капіталу, кожна з яких оцінюється на дату зміни. Якщо зміна відбувається протягом періоду набуття прав, то зростаюча надана справедлива вартість включається до оцінки суми, визнаної за послугами, отриманими протягом періоду від дати зміни до дати набуття права на змінений інструмент власного капіталу, яка додається до суми, що ґрунтується на справедливій вартості первісних інструментів капіталу на дату надання, яка визнається протягом первісного періоду набуття прав, що залишився.
- б) Якщо такі зміни зменшують загальну справедливу вартість платежу на основі акцій, або, очевидно, не є на користь працівника, то, незважаючи на це, підприємство продовжує обліковувати отримані послуги як плату за надані інструменти капіталу, ніби такої зміни взагалі не відбулося.

Анулювання та розрахунки

- 26.13 Підприємство має обліковувати анулювання або розрахунок за операцією, яка передбачає здійснення платежу на основі акцій, як прискорення набуття права, а отже негайно визнає ту суму, яка за інших умов була б визнана як сума за послуги, отримані протягом періоду набуття права, що залишився.

Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів

- 26.14 Для операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, підприємство має здійснювати оцінку придбаних товарів чи послуг і прийнятих зобов'язань за справедливою вартістю цих зобов'язань. До моменту погашення такого зобов'язання підприємство здійснює переоцінку справедливої вартості цього зобов'язання на кожну дату звітності і на дату його погашення, визнаючи будь-які зміни у справедливій вартості в прибутку або збитку за відповідний період.

Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням альтернатив грошовим коштам

- 26.15 Деякі операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, надають підприємству або контрагенту можливість вибору форми розрахунку за цією операцією – у вигляді грошових коштів (або інших активів) або шляхом передачі інструментів власного капіталу. У такому випадку підприємство відображає в обліку цю операцію як операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, якщо
- а) в минулому підприємство не здійснювало розрахунки шляхом емісії інструментів капіталу, або
 - б) цей варіант не має комерційної сутності, оскільки сума розрахунку в грошових коштах не має відношення до справедливої вартості інструменту капіталу та, ймовірно, буде меншою від неї.

У випадках а) та б) підприємство здійснює облік даної операції як операції, платіж за якою відбувається на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, згідно з параграфами 26.7-26.13.

Плани групи

- 26.16 Якщо право отримання платежу на основі акцій надається **материнським підприємством** працівникам одного чи кількох **дочірніх підприємств** групи і материнське підприємство подає фінансові звіти згідно з *МСФЗ для МСП* чи **повним комплексом МСФЗ**, таким дочірнім підприємствам дозволяється визнавати та оцінювати витрати у зв'язку з платежем на основі акцій (та відповідний внесок материнського підприємства до капіталу), виходячи з обґрунтованого розподілу витрат, що визнаються по групі.

Плани, передбачені урядом

- 26.17 У деяких юрисдикціях існують передбачені законодавством програми, за якими інвестори, які здійснюють інвестиції у власний капітал (такі як працівники), можуть придбати акції, не надаючи товарів чи послуг, які підлягають ідентифікації, (або надаючи товари чи послуги, вартість яких є значно меншою від справедливої вартості наданих інструментів капіталу). Це вказує на те, що була або буде отримана інша плата (наприклад, минулі чи майбутні послуги працівників). Такі операції є операціями, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, та які входять до сфери застосування даного розділу. Отримані (або такі, що будуть отримані) товари чи послуги, які не підлягають ідентифікації, підприємство оцінює як різницю між справедливою вартістю платежу на основі акцій та справедливою вартістю будь-яких отриманих (чи таких, що будуть отримані) товарів чи послуг, що підлягають ідентифікації, оцінених на дату надання.

Розкриття інформації

- 26.18 Про характер та обсяг угод щодо платежів на основі акцій підприємство розкриває таку інформацію:
- а) опис кожного виду угоди, платіж за якою здійснюється на основі акцій, що існувала у будь-який момент протягом відповідного періоду, включаючи загальні умови кожної з угод, як-то умови набуття права, максимальний строк наданих опціонів і метод розрахунку (наприклад, грошовими коштами або інструментами власного капіталу). Підприємство із суттєво подібними угодами, платіж за якими здійснюється на основі акцій, може об'єднувати цю інформацію;
 - б) кількість і середньозважені ціни виконання опціонів на акції за кожною із наведених далі групою опціонів:
 - i) непогашені на початок періоду;
 - ii) надані протягом періоду;
 - iii) втрачені протягом періоду;
 - iv) виконані протягом періоду;
 - v) строк дії яких закінчився протягом періоду;
 - vi) непогашені на кінець періоду;
 - vii) такі, що підлягають виконанню в кінці періоду.
- 26.19 Щодо угод про платіж на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, підприємство розкриває інформацію про те, як воно визначало справедливую вартість

отриманих товарів чи послуг або справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу. У разі застосування певної методики оцінки підприємство розкриває методику, що застосовувалася та підставу для її вибору.

- 26.20 Щодо угод про платіж на основі акцій з використанням грошових коштів, підприємство розкриває інформацію про те, як оцінювалося зобов'язання.
- 26.21 Щодо угод про платіж на основі акцій, які були змінені протягом періоду, підприємство наводить пояснення цих змін.
- 26.22 Якщо підприємство входить до складу групи щодо плану платежів на основі акцій і визнає та оцінює свої витрати за платежем на основі акцій, виходячи з обґрунтованого розподілу визнаних по групі витрат, воно зазначає цей факт та основу для розподілу (див параграф 26.16).
- 26.23 Про вплив операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, на прибуток чи збиток підприємства за період та його фінансовий стан підприємство розкриває таку інформацію:
- а) загальну суму витрат, визнаних у прибутку чи збитку за період;
 - б) загальну суму балансової вартості на кінець періоду за зобов'язаннями, що виникають в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій.

Розділ 27. Зменшення корисності активів

Мета та сфера застосування

- 27.1 **Втрати від зменшення корисності** виникають тоді, коли **балансова вартість** активу перевищує суму його **очікуваного відшкодування**. Цей розділ слід застосовувати під час обліку зменшення корисності всіх активів, за винятком наведених нижче, стосовно яких вимоги щодо зменшення корисності встановлюються іншими розділами цього МСФЗ:
- а) **відстрочених податкових активів** (див. Розділ 29 «Податок на прибуток»);
 - б) активів, які виникають у зв'язку з **виплатами працівникам** (див. Розділ 28 «Виплати працівникам»);
 - в) **фінансових активів**, на які поширюються положення Розділу 11 «Базові фінансові інструменти» або Розділу 12 «Інші питання фінансових інструментів»;
 - г) **інвестиційної нерухомості**, яку оцінюють за **справедливою вартістю** (див. Розділ 16 «Інвестиційна нерухомість»);
 - г) **біологічних активів**, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж (див. Розділ 34 «Спеціалізовані види діяльності».

Зменшення корисності запасів

Ціна продажу за вирахуванням витрат на завершення та продаж

- 27.2 На кожну дату звітності підприємство оцінює запаси на предмет зменшення корисності. Таку оцінку підприємство має здійснювати шляхом порівняння **балансової вартості** кожної одиниці запасів (або групи подібних запасів, див. параграф 27.3) з ціною її продажу за вирахуванням витрат на завершення та продаж. Якщо зменшується корисність одиниці запасів (або групи подібних одиниць), підприємство має зменшити балансову вартість одиниці запасів (або їх групи) до ціни її продажу за вирахуванням витрат на завершення та продаж. Таке зменшення є втратами від зменшення корисності і негайно визнається у прибутку чи збитку.
- 27.3 Якщо, для кожного об'єкту запасів, **практично неможливо** визначити ціну продажу за вирахуванням витрат на завершення та продаж, то, з метою оцінки зменшення корисності, підприємство може згрупувати об'єкти запасів, що стосуються однієї лінії продукції та мають подібне призначення або сфери застосування і виробляються та продаються в одній місцевості.

Сторнування втрат від зменшення корисності

- 27.4 На кожну наступну дату звітності підприємство має визначати ціну продажу за вирахуванням витрат на завершення та продаж. Коли обставини, що раніше спричиняли зменшення корисності запасів, більше не існують, або коли існує чітке свідчення збільшення ціни продажу за вирахуванням витрат на завершення та продаж через зміну економічних обставин, підприємство сторнує суму втрат від зменшення корисності (сторнування обмежується сумою первісних втрат від зменшення корисності) таким чином, щоб нова балансова вартість дорівнювала меншій з двох сум: собівартості або переглянутої ціни продажу за вирахуванням витрат на завершення та продаж.

Зменшення корисності інших активів, які не є запасами

Загальні принципи

- 27.5 Балансову вартість активу підприємство має зменшувати до суми його очікуваного відшкодування тоді і тільки тоді, коли сума очікуваного відшкодування активу є меншою від його балансової вартості. Таке зменшення є втратами від зменшення корисності. Інструкції щодо оцінки суми очікуваного відшкодування наводяться у параграфах 27.11-27.20.
- 27.6 Втрати від зменшення корисності підприємство негайно визнає у прибутку чи збитку.

Ознаки зменшення корисності

- 27.7 Підприємство має оцінювати активи на кожну дату звітності незалежно від наявності будь-яких ознак зменшення корисності активу. Якщо будь-яка така ознака існує, підприємство оцінює суму очікуваного відшкодування цього активу. Якщо такої ознаки немає, оцінювати суму очікуваного відшкодування не потрібно.
- 27.8 Якщо неможливо попередньо розрахувати суму очікуваного відшкодування окремого активу, підприємство визначає суму очікуваного відшкодування **одиниці, яка генерує грошові кошти**, до якої належить актив. Це може мати місце, оскільки для визначення суми очікуваного відшкодування потрібно зробити прогноз грошових потоків, а іноді окремі активи самі не генерують грошових потоків. Одиниця активу, що генерує грошові кошти, – це найменша група активів, до складу якої входить актив і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.
- 27.9 Оцінюючи наявність будь-якої ознаки того, що корисність активу могла зменшитися, підприємство бере до уваги щонайменше такі ознаки:

Зовнішні джерела інформації

- а) протягом періоду ринкова вартість активу зменшилася значно більше, ніж очікувалося, внаслідок плину часу або звичайного використання;
- б) протягом періоду відбулися значні зміни з негативним впливом на підприємство, або вони відбудуться найближчим часом у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому діє підприємство, чи на ринку, для якого призначений актив;
- в) ринкові відсоткові ставки або інші ринкові ставки доходу від інвестицій збільшилися протягом періоду, і це збільшення, можливо, суттєво вплине на ставку дисконтування, застосовану при обчисленні вартості активу при використанні, і зменшить справедливую вартість активу за вирахуванням витрат на продаж;
- г) балансова вартість чистих активів підприємства, що звітує, є більшою, ніж розрахована справедлива вартість підприємства в цілому (такий розрахунок міг бути зроблений, наприклад, для потенційного продажу частини або всього підприємства).

Внутрішні джерела інформації

- г) існують свідчення старіння або фізичного пошкодження активу;
- д) протягом періоду відбулися суттєві зміни, які негативно впливають на підприємство (або очікується, що вони відбудуться в близькому майбутньому) такою мірою чи таким способом, якими використовують актив або очікують його

використовувати. Ці зміни включають припинення використання активу, плани припинити або реструктуризувати господарську одиницю, до якої належить цей актив, продати його раніше від попередньо очікуваної дати і повторно оцінити строк корисної експлуатації даного активу, вважаючи такий строк визначеним, а не таким, що може тягнутися невизначено довго;

- е) існують свідчення з даних внутрішньої звітності, які вказують, що економічна ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувалося. У цьому контексті економічна ефективність включає операційні результати та грошові потоки.

27.10 Якщо є ознаки того, що корисність активу могла зменшитися, це може свідчити про необхідність перегляду методу **амортизації або ліквідаційної (залишкової) вартості** активу та коригування її відповідно до розділу цього МСФЗ, який застосовується до цього активу (наприклад, Розділ 17 «Основні засоби» та Розділ 18 «Нематеріальні активи (крім гудвілу)»), навіть якщо втрати від зменшення корисності для цього активу не визнаються.

Оцінка суми очікуваного відшкодування

- 27.11 Сума очікуваного відшкодування активу або одиниці, яка генерує грошові кошти, дорівнює більшій з двох оцінок: **справедливій вартості за вирахуванням витрат на продаж або вартості при використанні**. Якщо неможливо попередньо розрахувати суму очікуваного відшкодування окремого активу, то положення параграфів 27.12-27.20, що стосуються активу, також поширюються і на одиницю активу, яка генерує грошові кошти.
- 27.12 Не завжди є потреба визначати і справедливую 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.
- 27.13 Якщо немає підстав вважати, що вартість активу при використанні суттєво перевищує його справедливую вартість за вирахуванням витрат на продаж, то останню можна використовувати як суму очікуваного відшкодування активу. Це часто буває, якщо актив утримують для ліквідації.

Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж

- 27.14 Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж – це сума, яку можна отримати від продажу активу, в операції на звичайних ринкових умовах між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, мінус витрати на вибуття. Найкращим свідченням справедливої вартості активу за вирахуванням витрат на його продаж є ціна за юридично обов'язковою угодою про продаж в операції між незалежними сторонами або ринкова ціна на активному ринку. Якщо ні юридично обов'язкової угоди про продаж, ні активного ринку для даного активу немає, справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж визначається на основі найкращої доступної інформації про суму, яку, на дату звітності, може отримати підприємство у разі продажу активу в операції між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами, після вирахування витрат на продаж. При визначенні цієї суми підприємство розглядає результат нещодавніх операцій з подібними активами в цій самій галузі.

Вартість при використанні

- 27.15 Вартість при використанні – це **теперішня вартість** майбутніх грошових потоків, які очікуються від використання активу. Розрахунок теперішньої вартості передбачає такі кроки:

- а) оцінку майбутніх надходжень і вибуття грошових коштів, які мають отримати від безперервного використання активу та його остаточного вибуття; та
 - б) застосування відповідної ставки дисконтування до цих майбутніх грошових потоків.
- 27.16 В обчисленні вартості активу при використанні слід відображати такі елементи:
- а) оцінку майбутніх грошових потоків, які підприємство 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 відсоткової ставки;
 - 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 підприємство очікує отримати від цього активу.
- 27.17 При оцінюванні вартості при використанні, попередні оцінки майбутніх грошових потоків мають складатися з:
- а) прогнозних оцінок надходжень грошових коштів від безперервного використання активу;
 - б) прогнозних оцінок вибуття грошових коштів, яке обов'язково проходитиме у процесі генерування надходжень грошових коштів від безперервного використання активу (включаючи вибуття грошових коштів на підготовку активу до використання) і яке можна прямо віднести до активу або розподілити на нього на обґрунтованій та послідовній основі;
 - в) чистих грошових потоків (якщо вони є), які очікується отримати або сплатити за ліквідацію активу наприкінці строку його корисної експлуатації в операції на звичайних ринкових умовах між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами.
- Підприємство може вирішити скористатися для оцінки грошових потоків нещодавніми фінансовими бюджетами чи прогнозами, якщо такі є. Щоб розрахувати прогнозні дані після періоду, який охоплюється в останніх бюджетах чи прогнозах, підприємство може вирішити екстраполювати прогнозні оцінки на бюджети або прогнози за допомогою постійних або падаючих темпів зростання за наступні роки, якщо не можна обґрунтувати підвищення темпів.
- 27.18 До оцінок майбутніх грошових потоків не слід включати:
- а) надходження чи вибуття грошових коштів від фінансової діяльності або
 - б) отриманий чи сплачений податок на прибуток.
- 27.19 Майбутні грошові потоки слід попередньо розраховувати для активу в його поточному стані. До оцінок майбутніх грошових потоків не слід включати оцінені майбутні надходження або вибуття грошових коштів, які очікуються у результаті:
- а) майбутньої реструктуризації, щодо якої підприємство ще не прийняло зобов'язання, або
 - б) вдосконалення або підвищення результатів використання активу.
- 27.20 Ставка(-и) дисконтування, використана для розрахунку теперішньої вартості, має (мають) бути ставкою (ставками) до оподаткування, яка відображає (які відображають) поточні ринкові оцінки:
- а) вартості грошей у часі;

- б) ризиків, характерних для активу, на які не були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.

Щоб уникнути подвійного врахування, ставка(-ки) дисконтування, яка застосовується (які застосовуються) для оцінки вартості активу при використанні, не повинні відображати ризики на які були скориговані попередньо розраховані грошові потоки.

Визнання та оцінка втрат від зменшення корисності для одиниці, яка генерує грошові кошти

- 27.21 Втрати від зменшення корисності слід визнавати для одиниці, яка генерує грошові кошти, тоді і тільки тоді, коли сума очікуваного відшкодування цієї одиниці є меншою від балансової вартості цієї одиниці. Для зменшення балансової вартості активів одиниці втрати від зменшення корисності слід розподіляти у такій послідовності:
- а) спочатку зменшити балансову вартість будь-якого гудвілу, розподіленого на цю одиницю, яка генерує грошові кошти, та
 - б) потім на пропорційній основі розподілити на інші активи одиниці, на основі балансової вартості кожного активу, який входить до складу одиниці, яка генерує грошові кошти.
- 27.22 Але балансову вартість активу підприємству не слід зменшувати нижче найбільшої з таких оцінок:
- а) його справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж (якщо її можна визначити);
 - б) вартості активу при використанні (якщо її можна визначити);
 - в) нуля.
- 27.23 Будь-яку надлишкову суму втрат від зменшення корисності, яку не можна розподілити на актив через обмеження, передбачене параграфом 27.22, слід пропорційно розподілити на інші активи на основі балансової вартості цих інших активів.

Додаткові вимоги щодо зменшення корисності гудвілу

- 27.24 Сам по собі гудвіл продати не можна. Він також не генерує для підприємства грошові потоки, незалежні від грошових потоків інших активів. Внаслідок цього, справедливу вартість гудвілу безпосередньо визначити не можна. Отже, справедливу вартість гудвілу слід розрахувати на основі оцінки справедливої вартості одиниці (одиниць), яка генерує (які генерують) грошові кошти і до складу якої (яких) входить гудвіл.
- 27.25 Для перевірки на предмет зменшення корисності гудвіл, придбаний у результаті об'єднання бізнесу, слід розподіляти (від дати придбання) на кожну з одиниць, що генерують грошові кошти та котрими володіє покупець, який, за очікуванням, отримає вигоди від синергії в результаті такого об'єднання бізнесу незалежно від того, чи відносяться до цих одиниць інші активи або зобов'язання придбаного підприємства.
- 27.26 Частина суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, відноситься до неконтролюючої частки у гудвілі. Для перевірки на предмет зменшення корисності одиниці з гудвілом, яка генерує грошові кошти і не перебуває у повній власності, балансову вартість цієї одиниці слід умовно скоригувати і вже після цього порівнювати її з сумою очікуваного відшкодування такої одиниці. Це здійснюється шляхом обчислення загальної суми балансової вартості гудвілу, розподіленого на цю одиницю, щоб включити гудвіл, який відноситься до неконтролюючої частки. Після цього умовно скориговану балансову вартість порівнюють із сумою очікуваного відшкодування цієї одиниці і визначають, чи зменшилася корисність певної одиниці, що генерує грошові кошти.

27.27 Якщо гудвіл неможливо однозначно розподілити на окремі одиниці (або групи одиниць), які генерують грошові кошти, тоді, для перевірки гудвілу, підприємство перевірить гудвіл на предмет зменшення корисності шляхом визначення суми очікуваного відшкодування а) чи б):

- а) усього придбаного підприємства, якщо гудвіл відноситься до придбаного підприємства, яке не було інтегроване. «Інтегрований» означає, що придбаний бізнес було реструктуризовано або поглинуто підприємством, що звітує, чи іншими дочірніми підприємствами;
- б) усієї групи підприємств, за винятком будь-яких підприємств, які не були інтегровані, якщо гудвіл відноситься до того підприємства, яке було інтегроване.

При застосуванні цього параграфу підприємство має розділити гудвіл на такий, що відноситься до підприємств, які були інтегровані, та такий, що відноситься до підприємств, які не були інтегровані. Також, при обчисленні суми очікуваного відшкодування активів, що належать придбаному підприємству чи групі підприємств, і розподілу на ці активи втрат від зменшення корисності та сторнувань, підприємство дотримується вимог цього розділу, що стосуються одиниць, які генерують грошові кошти.

Сторнування втрат від зменшення корисності

27.28 Втрати від зменшення корисності, визнані для гудвіла, у наступному періоді не сторнуються.

27.29 По відношенню до всіх активів, крім гудвілу, підприємство, на кожен дату звітності, проводить оцінку будь-яких ознак того, що втрат від зменшення корисності, визнаних в попередні періоди, більше не існує або зменшився. Ознаки того, що втрати від зменшення корисності могли зменшитися або більше не існують, зазвичай є протилежними тим, що визначені параграфом 27.9. У разі наявності будь-якої з таких ознак підприємство визначає, чи слід сторнувати частину або всі втрати від зменшення корисності за минулий період. Порядок визначення залежатиме від того, на чому ґрунтуються втрати від зменшення корисності активу:

- а) на сумі очікуваного відшкодування цього окремого активу (див. параграф 27.30) або
- б) на сумі очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив (див. параграф 27.31).

Сторнування у випадку, коли сума очікуваного відшкодування була розрахована для індивідуального активу, корисність якого зменшилася

27.30 Коли втрати від зменшення корисності за попередній період ґрунтувалися на сумі очікуваного відшкодування окремого активу, корисність якого зменшилася, застосовуються такі вимоги:

- а) підприємство має розраховувати суму очікуваного відшкодування активу на поточну дату звітності;
- б) якщо попередньо розрахована сума очікуваного відшкодування активу перевищує його балансову вартість, підприємство збільшує балансову вартість до суми очікуваного відшкодування, з урахуванням обмеження, зазначеного у пункті в) нижче. Таке збільшення є сторнуванням втрат від зменшення корисності. Сторнування має негайно визнаватися підприємством у прибутку чи збитку;
- в) сторнування втрат від зменшення корисності не повинно збільшувати балансову вартість активу понад балансову вартість, яка була б визначена (за вирахуванням

амортизації), якщо у попередні роки втрати від зменшення корисності активу не були визнані;

- г) Після визнання сторнування втрат збитку від зменшення корисності підприємство коригує амортизаційні відрахування на актив у майбутніх періодах, щоб розподілити переглянуту балансову вартість активу, за вирахуванням його ліквідаційної вартості (якщо така є), на систематичній основі протягом усього його строку корисної експлуатації, що залишився.

Сторнування у випадку, коли сума очікуваного відшкодування була розрахована для одиниці, яка генерує грошові кошти

27.31 Коли первісні втрати від зменшення корисності ґрунтувалися на сумі очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, до якої належить актив, застосовуються такі вимоги:

- а) розраховувати суму очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, підприємство має на поточну дату звітності;
- б) якщо розрахована сума очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, перевищує її балансову вартість, то це перевищення є сторнуванням втрат від зменшення корисності. Суму такого сторнування підприємство розподіляє на активи одиниці, крім гудвілу, пропорційно балансовій вартості цих активів, з урахуванням обмеження, зазначеного у пункті в) нижче. Таке збільшення балансової вартості слід відображати як сторнування втрат від зменшення корисності окремих активів та негайно визнавати у прибутку чи збитку;
- в) при розподілі суми сторнування втрат від зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти, сторнування не збільшує балансову вартість будь-якого активу більше ніж найменше з таких двох значень:
 - і) суми його очікуваного відшкодування та
 - ii) балансової вартості, яка була б визначена (за вирахуванням амортизації), якщо у попередні періоди втрат від зменшення корисності активу не визнавалося;
- г) Будь-яка надлишкова сума сторнування втрат від зменшення корисності, яку не можна розподілити на актив через обмеження, наведене вище у пункті в), слід пропорційно розподілити на інші активи одиниці, яка генерує грошові кошти, за винятком гудвілу;
- г) Після визнання сторнування втрат від зменшення корисності, якщо можливо, підприємство коригує амортизаційні відрахування по кожному активу в складі одиниці, яка генерує грошові кошти у майбутніх періодах, щоб розподілити переглянуту балансову вартість активу, за вирахуванням його ліквідаційної вартості (якщо така є), на систематичній основі протягом усього його строку корисної експлуатації, що залишився.

Розкриття інформації

27.32 Для кожного **класу активів**, зазначеного в параграфі 27.33, підприємство розкриває таку інформацію:

- а) суму втрат від зменшення корисності, визнаних у прибутку або збитку протягом періоду, а також статті звіту про сукупний дохід (та звіту про прибутки та збитки, у разі подання), до яких включають ці втрати від зменшення корисності;
- б) суму сторнувань втрат від зменшення корисності, визнаних у прибутку або збитку протягом періоду, а також статтю (статті) звіту про сукупний дохід (та звіту про

прибутки та збитки, у разі подання), у якій (яких) сторнуються ці втрати від зменшення корисності.

27.33 Інформація, що вимагається згідно з параграфом 27.32, розкривається підприємством для кожного з таких класів активів:

- а) запаси;
- б) основні засоби (включаючи інвестиційну нерухомість, що обліковується за методом витрат);
- в) гудвіл;
- г) нематеріальні активи, крім гудвілу;
- г) інвестиції у асоційовані підприємства
- д) інвестиції у спільні підприємства.

Розділ 28. Виплати працівникам

Сфера застосування цього розділу

- 28.1 **Виплати працівникам** – це всі форми оплати, яка надається підприємством в обмін на послуги, надані працівниками, включаючи директорів та управлінський персонал. Цей розділ застосовується до всіх виплат працівникам, крім **операцій, виплати за якими здійснюються на основі акцій** і на які поширюється Розділ 26 «Виплата на основі акцій». Виплати працівникам, до яких застосовується цей розділ, включають чотири види:
- а) короткострокові виплати працівникам, які є виплатами працівникам (крім **виплат при звільненні**), що підлягають повній сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівник надавав відповідну послугу;
 - б) **виплати по закінченні трудової діяльності**, які є виплатами працівникам (крім виплат при звільненні), що підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності;
 - в) інші довгострокові виплати працівникам, які є виплатами працівникам (крім виплат по закінченні трудової діяльності та виплат при звільненні), що не підлягають сплаті повністю протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівник надавав відповідну послугу;
 - г) виплати при звільненні, які є виплатами працівникам, що підлягають сплаті в результаті ;
 - і) рішення підприємства щодо припинення трудових відносин з працівником до звичайної дати його виходу на пенсію або
 - іі) рішення працівника погодитися на добровільне звільнення за скороченням штатів в обмін на такі виплати.
- 28.2 Виплати працівникам також включають операції, виплати за якими здійснюються на основі акцій та за якими працівники отримують інструменти капіталу (такі як акції та опціони на акції) або грошові кошти чи інші активи підприємства в сумі, що визначається на основі ціни акцій підприємства або інших інструментів власного капіталу підприємства. Операції, виплати за якими здійснюються на основі акцій, обліковуються згідно з Розділом 26.

Загальний принцип визнання всіх виплат працівникам

- 28.3 Підприємство визнає вартість усіх виплат працівникам, на які працівники набувають право від надання підприємству послуг протягом **звітного періоду**:
- а) як зобов'язання, після вирахування сум, сплачених працівникам безпосередньо або як внесок до фонду виплат працівникам. Якщо сплачена сума перевищує зобов'язання, яке виникає внаслідок надання послуги до **звітної дати**, то підприємство визнає таке перевищення як актив у тому обсязі, в якому попередня оплата призведе до зменшення майбутніх платежів або грошового відшкодування;
 - б) як витрати, якщо інший розділ цього МСФЗ не вимагає визнавати ці витрати як частину вартості таких активів, як запаси чи основні засоби.

Короткострокові виплати працівникам

Приклади

28.4 Короткострокові виплати працівникам включають такі статті:

- а) заробітна плата робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення;
- б) короткострокові компенсації за відсутність (такі як оплачена щорічна відпустка та оплачена відпустка у зв'язку з хворобою); при цьому очікується, що випадки відсутності відбуватимуться протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
- в) участь у прибутку та премії, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівникам надають відповідні послуги;
- г) негрошові виплати (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх існуючих працівників.

Загальна оцінка короткострокових витрат

28.5 Якщо працівник надав послуги підприємству протягом звітного періоду, то суми, визнані згідно з параграфом 28.3, підприємство має визнавати за недисконтованою сумою короткострокових виплат працівникам, очікуваних до сплати в обмін на ці послуги.

Визнання та оцінка: короткострокові компенсації за відсутність

28.6 Підприємство може компенсувати працівникам відсутність з різних причин, включаючи щорічні відпустки, тимчасову непрацездатність, та відпустки у зв'язку з хворобою. Деякі випадки короткострокової компенсованої відсутності накопичуються, вони можуть переноситися на наступні періоди та використовуватися у майбутніх періодах, якщо права поточного періоду не використані працівником повністю. Прикладами є щорічна відпустка та відпустка у зв'язку з хворобою. Підприємство визнає очікувану вартість **накопичуваних компенсацій за відсутність**, коли працівники надають послуги, які збільшують їхні права на майбутні компенсації за відсутність. Підприємство оцінює очікувану вартість накопичуваних компенсацій за відсутність за недисконтованою додатковою сумою, яку підприємство очікує сплатити в результаті невикористаних прав, які накопичилися на кінець звітного періоду. Цю суму підприємство відображає на дату звітності як **поточне зобов'язання**.

28.7 Визнавати вартість інших (ненакопичуваних) компенсацій за відсутність підприємство має тоді, коли такі випадки відсутності мають місце. Оцінку вартості ненакопичуваних компенсацій за відсутність підприємство здійснює за недисконтованою сумою заробітної плати робітників та службовців, яка сплачена чи підлягає сплаті за період відсутності.

Визнання: програми участі у прибутку та преміювання

28.8 Очікувані витрати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням, підприємство визнає тоді і тільки тоді, коли:

- а) у підприємства є теперішнє юридичне або **конструктивне зобов'язання** здійснити такі виплати в результаті минулих подій (це означає, що підприємство не має реалістичної альтернативи здійсненню платежів);
- б) можна достовірно оцінити це зобов'язання.

Виплати по закінченні трудової діяльності: розмежування програм з визначеним внеском та програм з визначеною виплатою

28.9 Виплати по закінченні трудової діяльності включають, наприклад:

- а) пенсійне забезпечення, таке як пенсії;
- б) інші виплати по закінченні трудової діяльності, такі як страхування життя по закінченні трудової діяльності та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності.

Угоди, за якими підприємство надає виплати по закінченні трудової діяльності, є **програмами виплат по закінченні трудової діяльності**. Підприємство має застосовувати цей розділ до всіх таких угод незалежно від того, чи пов'язані вони зі створенням окремого підприємства для отримання внесків і здійснення виплат. У деяких випадках такі угоди укладаються тому, що цього вимагає закон, а не тому, що підприємство прийняло таке рішення. У деяких випадках ці угоди укладаються за рішенням підприємства, навіть за відсутності офіційної документально оформленої програми.

28.10 Програми виплат по закінченні трудової діяльності класифікуються як **програми з визначеним внеском** або **програми з визначеною виплатою** залежно від їх основних умов та положень.

- а) Програми з визначеним внеском – це програми виплат по закінченні трудової діяльності, згідно з якими підприємство сплачує фіксовані внески окремому суб'єктові господарювання (фонду) і не має юридичного чи конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески чи здійснювати прямі виплати працівникам, якщо фонд не матиме достатньо активів для здійснення всіх виплат працівникам, пов'язаних з їхніми послугами у поточному та попередніх періодах. Отже, сума виплат, яку працівник отримає по закінченні трудової діяльності, визначається за сумою внесків, сплачених підприємством (а також, можливо, й працівником) до програми виплат по закінченні трудової діяльності або до страхової компанії, разом із прибутками від інвестування внесків.
- б) Програми з визначеною виплатою – це програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском. Згідно з програмами з визначеною виплатою, зобов'язання підприємства полягає в тому, щоб здійснювати узгоджені виплати теперішнім та колишнім працівникам, при цьому актуарний ризик (ризик того, що витрати на виплати будуть більшими чи меншими за очікувані) та інвестиційний ризик (ризик того, що прибуток від активів, призначений для фінансування виплат, буде відрізнятись від очікувань) фактично несе підприємство. Якщо актуарний або інвестиційний досвід є гіршим від очікуваного, зобов'язання підприємства можуть збільшуватися, і, навпаки, зменшуватися, якщо актуарний або інвестиційний досвід виявиться кращим від очікуваного.

Програми за участю кількох працедавців та державні програми

28.11 Програми за участю кількох працедавців та державні програми відносять до програм з визначеним внеском або програм з визначеною виплатою на основі умов програми, включаючи конструктивне зобов'язання, яке виходить за межі офіційних умов. Але у разі відсутності достатньої інформації для здійснення обліку програми за участю кількох працедавців як програми з визначеною виплатою, підприємство обліковує цю програму згідно з параграфом 28.13 як програму з визначеним внеском та розкриває інформацію, передбачену параграфом 28.40.

Застраховані виплати

28.12 Підприємство може сплачувати страхові внески для фінансування програми виплат по закінченні трудової діяльності. Підприємство має розглядати таку програму як програму з визначеним внеском, якщо у підприємства не буде 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 у поточному і попередньому періодах.

Конструктивне зобов'язання може виникнути опосередковано через програму, через механізм встановлення майбутніх страхових внесків або через відносини страхової компанії з зв'язаною стороною. Якщо у підприємства залишається таке юридичне або конструктивне зобов'язання, йому слід розглядати цю програму як програму з визначеною виплатою.

Виплати по закінченні трудової діяльності: програми з визначеним внеском

Визнання та оцінка

28.13 Підприємство визнає внески, що підлягають сплаті за період:

- а) як зобов'язання після вирахування будь-якого вже сплаченого внеску. Якщо вже сплачений внесок перевищує внесок, що підлягає сплаті за надання послуг до звітної дати, підприємство має визнавати це перевищення як актив;
- б) як витрати, якщо інший розділ цього МСФЗ не вимагає включення виплат у собівартість активу такого, як запаси або основні засоби.

Виплати по закінченні трудової діяльності: програми з визначеною виплатою

Визнання

28.14 Застосовуючи загальний принцип визнання у параграфі 28.3 до програм з визначеною виплатою, підприємство визнає:

- а) фінансове зобов'язання щодо своїх зобов'язань за програмою з визначеною виплатою за вирахуванням активів програми – його **фінансового зобов'язання за визначеною виплатою** (див. параграфи 28.15-28.23);
- б) чисту зміну такого зобов'язання протягом періоду як вартість цих програм з визначеною виплатою протягом періоду (див. параграфи 28.24-28.27).

Оцінка фінансового зобов'язання за визначеною виплатою

28.15 Підприємство оцінює фінансове зобов'язання за визначеною виплатою щодо його зобов'язання за програмами з визначеною виплатою за вирахуванням таких загальних сум:

- а) **теперішня вартість** зобов'язань за програмами з визначеною виплатою (його **зобов'язання щодо визначеної виплати**) на дату звітності (у параграфах 28.16-28.22 наводиться інструкція щодо оцінки такого зобов'язання) мінус
- б) справедлива вартість на дату звітності **активів програми** (якщо такі є), за рахунок яких безпосередньо виконуються зобов'язання. У параграфах 11.27-11.32 визначено вимоги до обчислення справедливої вартості активів програми, які є **фінансовими активами**.

Включення гарантованих та негарантованих виплат

- 28.16 Теперішня вартість зобов'язань підприємства за програмами з визначеною виплатою на дату звітності відображає попередньо розраховану суму виплати, заробленої працівниками за їх послуги у поточному та попередньому періодах, у тому числі виплати, які ще не є **гарантованими** (див. параграф 28.26), та включаючи вплив формул обчислення виплат, які забезпечують працівникам більш високі виплати за більш пізні роки надання послуг. Це вимагає від підприємства визначення суми виплат, що відноситься до поточного та минулого періодів, на основі формули виплат за програмою та визначення попередніх оцінок (актуарних припущень) щодо демографічних змінних (таких як плинність кадрів та смертність) і фінансових змінних (таких як майбутні підвищення заробітної плати та витрат на медичне обслуговування), які впливають на вартість виплат. Актуарні припущення мають бути неупереджені (ні ризиковані, ні надмірно консервативні), взаємно сумісні, відібрані таким чином, щоб зробити найкращу попередню оцінку майбутніх грошових потоків, які виникають згідно з планом.

Дисконтування

- 28.17 Зобов'язання щодо визначеної виплати підприємство оцінюється на основі дисконтованої **теперішньої вартості**. Ставку, яку використовують для дисконтування майбутніх зобов'язань, підприємство визначає на основі ринкової дохідності на дату звітності високоякісних корпоративних облігацій. В країнах, де розвиненого ринку таких облігацій немає, підприємство має використовувати ринкову дохідність державних облігацій (на дату звітності). Валюта та строки погашення корпоративних або державних облігацій мають відповідати валюті та попередньо визначеному строку майбутніх виплат.

Метод актуарної оцінки

- 28.18 Якщо, без надмірних витрат чи зусиль, підприємство спроможне застосувати до оцінки зобов'язання за визначеною виплатою та відповідними витратами **метод нарахування прогнозованих одиниць**, то воно так і вчиняє. Якщо визначена виплата обчислюється на основі майбутньої заробітної плати, згідно з методом нарахування прогнозованих одиниць, підприємство має оцінити своє зобов'язання за визначеною виплатою на основі, що відображає попередньо розраховані майбутні підвищення заробітної плати. Крім того, згідно з методом нарахування прогнозованих одиниць, під час оцінки зобов'язання за визначеною виплатою, включаючи дисконтні ставки, очікуваних ставок прибутковості активів програми, очікуваних ставок підвищення заробітної плати, плинності кадрів, смертності та (для програм медичного обслуговування з визначеною виплатою) витрат на медичне обслуговування, підприємство здійснює різноманітні актуарні припущення.
- 28.19 Якщо, без надмірних витрат чи зусиль, підприємство не може застосувати метод нарахування прогнозованих одиниць для оцінки свого зобов'язання та витрат за програмами з визначеною виплатою, то при оцінці зобов'язання за визначеною виплатою йому дозволяється зробити по відношенню до теперішніх працівників такі спрощення:

- а) не брати до уваги попередньо розраховані майбутні підвищення заробітної плати (тобто припустити, що теперішня заробітна плата залишиться без змін до очікуваної дати початку отримання працівниками виплат по закінченні трудової діяльності);
- б) не брати до уваги майбутні послуги теперішніх працівників (тобто припустити, що програма є закритою для теперішніх та будь-яких нових працівників) та
- в) не брати до уваги можливу смертність серед теперішніх працівників у проміжку часу між звітною датою та очікуваною датою початку отримання працівниками виплат по закінченні трудової діяльності (тобто припустити, що виплати по закінченні трудової діяльності одержать всі працівники). Але смертність після виходу на пенсію слід враховувати.

Підприємство, що користується наведеними вище спрощеннями оцінки, усе ж таки включає до оцінки свого зобов'язання за визначеною виплатою як гарантовані, так і негарантовані виплати.

- 28.20 Цей МСФЗ не вимагає залучати незалежного актуарія для проведення комплексної актуарної оцінки з метою обчислення зобов'язання підприємства за визначеною виплатою з визначеної виплати. Не вимагає він і щорічного проведення комплексної актуарної оцінки. Якщо у проміжок часу між проведенням комплексних актуарних оцінок основні актуарні припущення значно не змінилися, то зобов'язання за визначеною виплатою можна оцінити шляхом коригування оцінки попереднього періоду на зміни у кадрових демографічних показниках, таких як кількість працівників та рівень заробітної плати.

Введення програми, зміни, скорочення та розрахунки

- 28.21 Якщо у поточному періоді програма з визначеною виплатою вводиться чи змінюється, то щоб відобразити цю зміну, підприємство збільшує чи зменшує своє фінансове зобов'язання за визначеною виплатою та при оцінці прибутку чи збитку у поточному періоді визнає таке збільшення (зменшення) як витрату (дохід). І навпаки, якщо у поточному періоді програму було скорочено (тобто скорочені виплати чи група працівників, на яких поширюється програма) або за нею проведено розрахунок (зобов'язання працедавця повністю виконано), то підприємство визнає відповідний прибуток чи збиток у прибутку чи збитку за поточний період.

Актив програми з визначеною виплатою

- 28.22 Якщо теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою на дату звітності є меншою від справедливої вартості активів програми на цю дату, то в програмі виникає надлишок. Надлишок у програмі підприємство визнає як актив програми з визначеною виплатою лише в тому обсязі, в якому воно може відшкодувати цей надлишок за рахунок зменшення внесків у майбутньому або за рахунок коштів самої програми.

Вартість програми з визначеною виплатою

- 28.23 Чисту зміну фінансового зобов'язання за визначеною виплатою протягом періоду (крім зміни, яка відноситься до виплат, здійснених працівникам протягом періоду, або внесків від працедавця) підприємство визнає як вартість програм з визначеною виплатою протягом періоду. Ця вартість повністю визнається у прибутку чи збитку або частково – як стаття іншого сукупного доходу (див. параграф 28.24), якщо інший розділ цього МСФЗ не вимагає визнавати цю вартість як частину вартості активу, такого як запаси чи основні засоби.

Визнання: вибір облікової політики

- 28.24 Підприємство визнає всі актуарні прибутки та збитки у періоді, в якому вони виникли. Підприємство має:
- а) визнавати всі актуарні прибутки та збитки у прибутку чи збитку або
 - б) визнавати всі актуарні прибутки та збитки в іншому сукупному доході,
- залежно від того, яка облікова політика обирається. Обрану облікову політику підприємство застосовує послідовно до всіх програм з визначеною виплатою та всіх актуарних прибутків та збитків. Визнані в іншому сукупному доході прибутки та збитки слід відображати у звіті про сукупний дохід.
- 28.25 Чиста зміна фінансового зобов'язання за визначеною виплатою, що визнається як вартість програми з визначеною виплатою, включає:
- а) зміну фінансового зобов'язання за визначеною виплатою, що виникає в результаті послуг, наданих працівником протягом звітного періоду;
 - б) процентів, нарахованих на зобов'язання за визначеною виплатою протягом звітного періоду;
 - в) прибутки від будь-яких активів програми та чистої зміни справедливої вартості визнаних прав на відшкодування (див. параграф 28.28) протягом звітного періоду;
 - г) актуарні прибутки та збитки, які виникли у звітному періоді;
 - г) збільшення чи зменшення фінансового зобов'язання за визначеною виплатою в результаті введення нової або зміни існуючої програми у звітному періоді (див. параграф 28.21);
 - д) зменшення фінансового зобов'язання за визначеною виплатою в результаті скорочення існуючої програми чи проведення розрахунків за її зобов'язаннями у звітному періоді (див. параграф 28.21).
- 28.26 Надання працівником послуг спричиняє виникнення зобов'язання за програмою з визначеною виплатою, навіть якщо виплати залежать від майбутньої трудової діяльності працівника (іншими вони не гарантовані). Надання послуг працівником до дати гарантії спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання, оскільки на кожну наступну дату звітності зменшується сума майбутніх послуг, які працівник має надати до того, як він отримає право на виплати. Оцінюючи своє зобов'язання за визначеними виплатами, підприємство 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 створюється 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.
- 28.27 Якщо визначені виплати зменшуються на суми, які будуть сплачені працівникам за фінансованими державою програмами, то підприємство має оцінювати своє зобов'язання за визначеною виплатою на основі, що відображає виплати, які підлягають сплаті відповідно до державних програм, але тільки якщо:
- а) ці плани були прийняті до дати звітності або
 - б) минулий досвід або інші надійні свідчення вказують на те, що ці державні виплати змінюватимуться у певний прогнозований спосіб, наприклад, відповідно до майбутніх змін загального рівня цін або загального рівня заробітної плати.

Компенсація

- 28.28 Якщо підприємство практично впевнене, що інша сторона компенсує деякі або всі видатки, які потрібні для проведення розрахунку за зобов'язанням за визначеною виплатою, то воно визнає своє право на компенсацію як окремий актив. Оцінювати актив підприємство має за його справедливою вартістю. У звіті про сукупний дохід (або у звіті про прибутки та збитки, у разі подання) витрати, що пов'язані з програмою з визначеною виплатою, можуть відображатися за вирахуванням суми, визнаної як компенсація.

Інші довгострокові виплати працівникам

- 28.29 Інші довгострокові виплати працівникам включають, наприклад:
- а) довгострокові компенсовані 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 премії, які підлягають сплаті після дванадцяти місяців або тривалішого строку після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
 - г) відстрочені компенсації, сплачені після дванадцяти місяців або тривалішого строку після закінчення періоду, в якому вони зароблені.
- 28.30 Зобов'язання щодо інших довгострокових виплат працівникам, підприємство визнає як чистий підсумок, що складається з таких сум:
- а) теперішня вартість зобов'язань за визначеною виплатою на дату звітності мінус
 - б) справедлива вартість, на дату звітності, активів програми (у разі наявності), якими безпосередньо мають бути здійснені розрахунки за зобов'язаннями.

Зміна зобов'язання відповідно до параграфу 28.23 має визнаватися підприємством.

Виплати при звільненні

- 28.31 Підприємство може бути зобов'язаним здійснити виплати (або надати інші пільги) працівникам, коли воно звільняє їх; це відбувається згідно з законодавством, відповідно до контракту чи іншої угоди з працівниками або їхніми представниками, а також згідно з конструктивними зобов'язаннями, які ґрунтуються на практиці господарської діяльності, звичаях чи бажанні діяти справедливо. Такі виплати є виплатами при звільненні.

Визнання

- 28.32 Оскільки виплати при звільненні не надають підприємству майбутніх економічних вигід, підприємство має негайно визнавати їх у прибутку чи збитку як витрати.
- 28.33 Якщо підприємство визнає виплати при звільненні, в нього може виникнути потреба обліковувати скорочення пенсій або інших виплат працівникам.
- 28.34 Підприємство визнає виплати при звільненні як зобов'язання та витрати тоді і тільки тоді, коли підприємство має доведене зобов'язання:
- а) звільнити працівника або групу працівників до звичайної дати виходу на пенсію або

- б) надавати виплати при звільненні в результаті пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення при скороченні.

28.35 Підприємство має доведене зобов'язане здійснити звільнення, тільки якщо у нього є детальний офіційний план звільнення і немає реальної можливості його скасувати.

Оцінка

- 28.36 Виплати при звільненні підприємство має оцінювати за найкращим розрахунком видатків, які потрібні для того, щоб розрахуватись за зобов'язанням. У разі надання пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення при скороченні, оцінка виплат при звільненні базується на кількості працівників, від яких очікується прийняття цієї пропозиції.
- 28.37 Якщо виплати при звільненні підлягають сплаті більше, ніж через 12 місяців після кінця звітного періоду, їх слід оцінювати за дисконтованою теперішньою вартістю.

Програми групи

- 28.38 Якщо **материнське** підприємство здійснює виплати працівникам одного чи кількох **дочірніх** підприємств у групі і материнське підприємство подає консолідовані фінансові звіти згідно з *МСФЗ для МСП* або **повного комплексу МСФЗ**, то таким **дочірнім підприємствам** дозволяється визнавати та оцінювати вартість виплат на основі розумного розподілу витрат, визнаних по групі.

Розкриття інформації

Розкриття інформації про короткострокові виплати працівникам

- 28.39 Цей розділ не містить конкретних вимог щодо розкриття інформації про короткострокові виплати працівникам.

Розкриття інформації про програми з визначеним внеском

- 28.40 Підприємство має розкрити суму за планами з визначеним внеском, визнану у прибутку чи збитку як витрату. Якщо підприємство розглядає програму з визначеною виплатою за участю кількох працевдавців як програму з визначеним внеском, оскільки недостатньо інформації, щоб обліковувати її як програму з визначеною виплатою (див. параграф 28.11), то підприємство має зазначити те, що це програма з визначеною виплатою, та вказати причину, за якою вона обліковується як програма з визначеним внеском, разом з будь-якою наявною інформацією про надлишок чи дефіцит плану і його наслідки для підприємства, якщо такі є.

Розкриття інформації про програми з визначеною виплатою

- 28.41 Про програми з визначеною виплатою підприємство розкриває наведену нижче інформацію (за винятком будь-яких програм з визначеною виплатою за участю кількох працевдавців, які обліковуються як програми з визначеним внеском згідно з параграфом 28.11, і до яких, замість цього, застосовуються вимоги щодо розкриття інформації, визначені у параграфі 28.40). Якщо підприємство має більше однієї програми з визначеною виплатою, то розкриття такої інформації може здійснюватися у підсумковій формі, окремо за кожною програмою або інформація може бути згрупована у такий спосіб, який вважатиметься найбільш доцільним:

- а) загальний опис типу програми, включаючи фінансування;
- б) облікову політику підприємства щодо визнання актуарних прибутків та збитків (у прибутку чи збитку або як статтю у звіті про інший сукупний дохід) та суму визнаних протягом періоду актуарних прибутків та збитків;
- в) пояснення в описовій формі, якщо при оцінці свого зобов'язання за визначеною виплатою підприємство використовує спрощення, передбачені параграфом 28.19;
- г) дата проведення останньої комплексної актуарної оцінки, а якщо вона не співпадає зі звітною датою, то опис коригувань, які були зроблені для оцінки зобов'язання за визначеною виплатою на дату звітності;
- г) узгодження початкових та кінцевих залишків зобов'язання за визначеною виплатою, із зазначенням окремо здійснених виплат та всіх інших змін;
- д) узгодження початкових та кінцевих залишків справедливої вартості активів програми і початкових та кінцевих залишків будь-яких прав на компенсацію, визнаних як актив, із зазначенням окремо, у разі потреби:
 - i) внесків;
 - ii) здійснених виплат та
 - iii) інших змін в активах програми;
- е) загальні витрати, пов'язані з програмами з визначеною виплатою за період, розкриваючи окремо суми
 - i) визнані у прибутку чи збитку як витрати та
 - ii) включені до вартості активу;
- є) для кожного основного класу активів програми, які включають, крім іншого, інструменти власного капіталу, боргові інструменти, нерухомість та всі інші активи, відсоток чи сума кожного основного класу активів у справедливій вартості всіх активів програми на дату звітності;
- ж) включені до справедливої вартості активів програми суми
 - i) кожного класу власних фінансових інструментів підприємства та
 - ii) будь-якої нерухомості, зайнятої підприємством, або інших активів, які воно використовує;
- з) фактичний прибуток від активів програми;
- и) основні актуарні припущення, що застосовуються, включаючи, якщо це доречно:
 - i) ставки дисконтування;
 - ii) очікувані норми прибутку від будь-яких активів програми за періоди, відображені у фінансових звітах;
 - iii) очікувані темпи підвищення заробітної плати;
 - iv) тенденції зміни витрат на медичне обслуговування;
 - v) будь-які інші застосовані суттєві актуарні припущення.

Наводити узгодження, зазначені у пунктах д) та е), за попередні періоди не потрібно. Дочірнє підприємство, що визнає та оцінює витрати на виплати працівникам на основі розумного розподілу витрат, визнаних по групі (див. параграф 28.38), у своїх окремих фінансових звітах описує свою політику здійснення розподілу та розкрити по всій програмі в цілому інформацію, що вимагається згідно з пунктами а) – и) вище.

Розкриття інформації про інші довгострокові виплати

- 28.42 Щодо кожної категорії інших довгострокових виплат, які підприємство здійснює своїм працівникам, підприємство розкриває характер виплати, суму зобов'язання за нею та обсяг **фінансування** на дату звітності.

Розкриття інформації про виплати при звільненні

- 28.43 Щодо кожної категорії виплат при звільненні, які підприємство здійснює своїм працівникам, підприємство має розкривати характер виплати, облікову політику щодо неї, суму зобов'язання за нею та обсяг **фінансування** на дату звітності.
- 28.44 Якщо існує невизначеність щодо кількості працівників, які приймуть пропозицію виплат при звільненні, виникає умовне зобов'язання. Згідно з Розділом 21 «Забезпечення, умовні активи та зобов'язання», підприємство має розкрити інформацію про свої умовні зобов'язання, якщо можливість витрат при розрахунку за ним не є віддаленою.

Розділ 29. Податок на прибуток

Сфера застосування цього розділу

- 29.1 У цілях цього розділу до складу **податку на прибуток** включаються всі внутрішні та іноземні податки, що базуються на **оподаткованому прибутку**. Податки на прибуток включають також інші податки (наприклад, податки на відсотки та дивіденди), які підлягають сплаті дочірнім підприємством, асоційованим чи спільним підприємством при виплатах підприємству, що звітує.
- 29.2 В цьому розділі також розглядається і облік податку на прибуток. Згідно з цим розділом, підприємство має визнавати поточні та майбутні податкові наслідки операцій та інших подій, які визнані у фінансових звітах. Ці визнані податкові суми складаються з **поточного податку** та **відстроченого податку**. Поточний податок – це податок, що підлягає сплаті чи відшкодуванню щодо оподаткованого прибутку (податкового збитку) за поточний чи попередні періоди. Відстрочений податок – це податок, що підлягає сплаті чи відшкодуванню в майбутніх періодах, зазвичай в результаті відшкодування чи погашення підприємством своїх **активів** та **зобов'язань** на суму їх поточної балансової вартості та податкового впливу перенесення в майбутні періоди податкових збитків та пільг, що зараз не використовуються.

Етапи обліку податку на прибуток

- 29.3 Підприємство має обліковувати податок на прибуток за наведеними нижче етапами а) – з):
- а) визнати поточний податок, оцінений за сумою, що включає вплив можливих результатів податкової перевірки (параграфи 29.4 – 29.8);
 - б) визначити, від яких активів та зобов'язань можна очікувати вплив на оподаткований прибуток, якщо вони були б відшкодовані чи погашені на суму їх поточної балансової вартості (параграфи 29.9 та 29.10);
 - в) визначити на кінець **звітного періоду податкову базу** таких статей:
 - i) активів та зобов'язань пункту б). Податкова база активів та зобов'язань визначається за наслідками продажу активів або погашення зобов'язань на суму їх поточної балансової вартості (параграфи 29.11 та 29.12);
 - ii) інші статті, що мають податкову базу, хоч вони і не визнаються як активи чи зобов'язання, тобто статті, що визнаються як дохід чи витрати, які підлягатимуть оподаткуванню або вирахуванню в цілях оподаткування у наступних періодах (параграф 29.13).
 - г) обчислити будь-які **тимчасові різниці**, невраховані податкові збитки та невикористані податкові пільги (параграф 29.14);
 - г) визнати **відстрочені податкові активи** та **відстрочені податкові зобов'язання**, що виникають в результаті тимчасових різниць, неврахованих податкових збитків та невикористаних податкових пільг (параграфи 29.15-29.17);
 - д) оцінити податкові активи та зобов'язання в сумі, що включає вплив можливих результатів податкової перевірки, за ставками оподаткування, які, згідно з прийнятим чи прийнятим по суті на кінець звітного періоду податковим законодавством, очікується застосувати, коли реалізується відстрочений податковий акт або погашається відстрочене податкове зобов'язання (параграфи 29.18 – 29.25);

- е) визнати резерв на оцінку за рахунок відстрочених податкових активів, таким чином, щоб чиста сума відстроченого податкового активу дорівнювала найбільшій сумі, яка має більш високу ймовірність реалізації на базі поточного чи майбутнього оподаткованого прибутку (параграфи 29.21-29.22);
- є) розподілити поточний та відстрочений податок між відповідними компонентами **прибутку чи збитку, іншого сукупного доходу та власного капіталу** (параграф 29.27);
- ж) відобразити та розкрити інформацію, що вимагається (параграфи 29.28-29.32).

Визнання та оцінка поточного податку

- 29.4 Підприємство визнає поточне податкове зобов'язання щодо податку, який підлягає сплаті на оподаткований прибуток за поточний та попередні періоди. Якщо сплачена за поточний та попередні періоди сума перевищує суму, що підлягає сплаті за ці періоди, то таке перевищення підприємство визнає як поточний податковий актив.
- 29.5 Підприємство визнає поточний податковий актив в розмірі вигоди, пов'язаної з податковим збитком, який можна зараховувати для відшкодування податку, сплаченого у попередньому періоді.
- 29.6 Оцінювати поточне податкове зобов'язання (актив) підприємство має в розмірі суми, яку воно очікує сплатити (відшкодувати) згідно податковими ставками та законами, прийнятими повністю чи по суті до **дати звітності**. Ставки оподаткування підприємство має вважати прийнятими по суті, коли, за минулим досвідом, майбутні події процесу прийняття не впливають на результат або навряд чи вплинуть. Додаткові інструкції з оцінки наведені у параграфах 29.23-29.25.
- 29.7 Зміни у поточному податковому зобов'язанні чи активі підприємство визнає у прибутку чи збитку як податкові витрати, за винятком того, що зміну, яка відноситься до статті **доходу чи витрат**, що визнаються за цим МСФЗ як інший сукупний дохід, слід визнавати в іншому сукупному доході.
- 29.8 До сум, визнаних згідно з параграфами 29.4 та 29.5, підприємство включає вплив можливих результатів податкової перевірки, оцінений згідно з параграфом 29.24.

Визнання відстроченого податку

Загальний принцип визнання

- 29.9 Відстрочений податковий актив чи зобов'язання підприємство визнає в розмірі податку, що, в результаті минулих операцій чи подій, підлягає відшкодуванню чи сплаті у майбутніх періодах. Такі податки виникають з різниці між сумами, визнаними щодо активів та зобов'язань підприємства у звіті про фінансовий стан, та визнанням цих активів та пасивів податковими органами, і перенесеними у попередні періоди сумами неврахованих у поточному періоді податкових збитків та податкових пільг.

Активи та зобов'язання, відшкодування або погашення яких не вплине на оподаткований прибуток

- 29.10 Якщо підприємство очікує відшкодувати балансову вартість активу або погасити балансову вартість зобов'язання, не справляючи вплив на оподаткований прибуток, по відношенню до активу чи зобов'язання, відстроченого податку не виникає. Отже параграфи 29.11-29.17 застосовуються лише до тих активів та зобов'язань, в результаті

відшкодування або погашення балансової вартості яких підприємство не очікує впливу на оподаткований прибуток та інші статті, що мають податкову базу.

Податкова база

- 29.11 Податкову базу активу, зобов'язання або іншої статті підприємство визнає згідно з прийнятим чи прийнятим по суті законом. Якщо підприємство подає консолідовану податкову декларацію, то податкова база визначається податковим законодавством, що регулює складання консолідованої податкової декларації. Якщо підприємство подає окремі податкові декларації різних господарських одиниць, то податкова база визначається податковим законодавством, що регулює складання кожної такої податкової декларації.
- 29.12 Податкова база визначає суми, які будуть включені до оподаткованого прибутку після відшкодування чи погашення справедливої вартості активу чи зобов'язання. Зокрема:
- а) податкова база активу дорівнює сумі, яка б вираховувалась при обчисленні оподаткованого прибутку, у разі відшкодування балансової вартості активу шляхом продажу наприкінці звітного періоду. Якщо відшкодування активу шляхом продажу не збільшує оподаткований прибуток, податкову базу слід вважати рівною балансовій вартості;
 - б) податкова база зобов'язання дорівнює його балансовій вартості мінус будь-які суми, що вираховуються при обчисленні оподаткованого прибутку (або плюс будь-які суми, включені до податкового прибутку), які б виникли, якщо б зобов'язання було погашене за свою балансову вартість наприкінці звітного періоду. У випадку доходу майбутніх періодів, податкова база зобов'язання, що виникає в результаті, є його балансовою вартістю мінус будь-яка сума доходу, яка не підлягає оподаткуванню у майбутніх періодах.
- 29.13 Деякі статті мають податкову базу, але не визнаються як активи та зобов'язання. Наприклад, витрати на дослідження визнаються як витрати, коли вони понесені, але може не дозволятися їх вирахування при обчисленні оподаткованого прибутку до наступного періоду. Таким чином, балансова вартість витрат дорівнює нулю, а податкова база – це сума, яка буде вираховуватися у майбутніх періодах. Інструмент власного капіталу, емісію якого здійснило підприємство може спричинити вирахування у майбутньому періоді. У звіті про фінансовий стан не відображається ні актив, ані зобов'язання, а податкова база – це сума майбутніх вирахувань.

Тимчасові різниці

- 29.14 Тимчасові різниці виникають:
- а) коли існує різниця між балансовою вартістю та податковими базами після первісного визнання активів та зобов'язань або на момент створення податкової бази для тих статей, які її мають, але не визнаються як активи та зобов'язання;
 - б) коли різниця між балансовою вартістю та податковою базою виникає після первісного визнання, оскільки дохід чи витрати визнаються у сукупному прибутку або власному капіталі в одному звітному періоді, а в оподаткованому прибутку – в іншому;
 - в) коли змінюється податкова база активу чи зобов'язання, та зміна не визнається у балансовій вартості активу чи зобов'язання у будь-якому періоді.

Відстрочені податкові зобов'язання та активи

- 29.15 За винятком вимог параграфу 29.16, підприємство має визнавати:

- а) відстрочене податкове зобов'язання щодо всіх тимчасових різниць, в результаті яких очікується збільшення оподаткованого прибутку в майбутньому;
 - б) відстрочений податковий актив щодо всіх тимчасових різниць, в результаті яких очікується зменшення оподаткованого прибутку в майбутньому;
 - в) відстрочений податковий актив щодо перенесених в наступні періоди невикористаних податкових збитків та податкових пільг.
- 29.16 Нижче наведено винятки з вимог параграфу 29.15:
- а) підприємству не слід визнавати відстрочений податковий актив чи зобов'язання щодо тимчасових різниць, пов'язаних з не перерахованими прибутками іноземних дочірніх підприємств, філій, асоційованих та спільних підприємств в тому обсязі, в якому період інвестиції є практично нескінченним, якщо не є очевидним, що у недалекому майбутньому тимчасова різниця зникне;
 - б) підприємству не слід визнавати відстрочене податкове зобов'язання щодо тимчасової різниці, пов'язаної з первісним визнанням гудвілу.
- 29.17 Підприємство має визнати зміни у відстроченому податковому зобов'язанні чи відстроченому податковому активі як витрати на податок у прибутку чи збитку, за винятком того, що зміну, яка відноситься до статті доходу чи витрат, визнаних згідно з цим МСФЗ як інший сукупний дохід, слід визнаватися також в іншому сукупному доході.

Оцінка відстроченого податку

Ставки податку

- 29.18 Відстрочене податкове зобов'язання (актив) підприємство оцінює за ставками податку та відповідно до законів, прийнятих або чинних на дату звітності. Ставки податку підприємство вважає чинними, коли, за минулим досвідом, майбутні події процесу прийняття не впливають на результат або навряд чи вплинуть.
- 29.19 Якщо різні ставки податку застосовуються до різних рівнів оподаткованого прибутку, відстрочені податкові витрати (дохід) і пов'язані з ними відстрочені податкові зобов'язання (активи) підприємство оцінює за середніми прийнятими чи чинними ставками оподаткування, які підприємство застосовуватиме до оподаткованого прибутку (податкового збитку) в тих періодах, у яких очікується реалізація відстроченого податкового активу або погашення відстроченого податкового зобов'язання.
- 29.20 Оцінка відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів відображає податкові наслідки того способу, в який на дату звітності підприємство очікує відшкодувати чи погасити балансову вартість відповідних активів та зобов'язань. Наприклад, якщо тимчасова різниця виникає зі статті доходу, яку очікують обкладати податком як приріст капіталу у майбутньому періоді, відстрочені витрати на податок оцінюються за ставкою податку на приріст капіталу.

Резерв оцінки

- 29.21 Резерв оцінки підприємство має визнавати за рахунок відстрочених податкових активів, таким чином, щоб чиста балансова вартість відстрочених податкових активів дорівнювала найвищій сумі, яка, з більшою ймовірністю буде відшкодована, виходячи з поточного чи майбутнього оподаткованого прибутку.
- 29.22 Підприємство має переглядати чисту балансову вартість відстроченого податкового активу на кожен дату звітності та коригувати резерв оцінки, щоб відобразити поточну оцінку майбутніх оподаткованих прибутків. Таке коригування слід визнавати у прибутку

чи збитку, за винятком коригування, яке відноситься до складу доходів чи витрат, визнаних згідно з цим МСФЗ як інший сукупний дохід, та також визнається в іншому сукупному доході.

Оцінка поточного і відстроченого податку

- 29.23 Підприємству не слід дисконтувати поточні чи відстрочені податкові активи та зобов'язання.
- 29.24 Невизначеність щодо того, чи погодяться податкові органи з сумами, відображеними підприємством у декларації, впливає на суму поточного податку та відстроченого податку. Оцінювати поточні та відстрочені податкові активи та зобов'язання підприємство має з використанням зваженої на ймовірність середньої суми при всіх можливих результатах, припускаючи, що податкові органи перевірять зазначені у декларації суми, та повністю володіють відповідною інформацією. Зміни у зваженій на ймовірність середній суми при всіх можливих результатах мають ґрунтуватися на новій інформації, а не на новому тлумаченні підприємством інформації, відомої раніше.
- 29.25 У деяких юрисдикціях, якщо частина або весь чистий чи нерозподілений прибуток сплачується у формі дивідендів акціонерам підприємства, то податок на прибуток підлягає сплаті за підвищеною чи зниженою ставкою. У деяких інших юрисдикціях, якщо частина або весь чистий чи нерозподілений прибуток виплачується у формі дивідендів акціонерам підприємства, то податок на прибуток може відшкодовуватися або підлягати сплаті. У двох цих випадках поточні та відстрочені податкові активи та зобов'язання підприємство оцінює за ставкою податку, яка застосовується до нерозподілених прибутків, доки підприємство не визнає зобов'язання зі сплати дивідендів. Коли підприємство визнає зобов'язання зі сплати дивідендів, воно має визнати виникаюче в результаті поточне чи відстрочене податкове зобов'язання (актив) та відповідні податкові витрати (дохід).

Податок на дивіденди

- 29.26 У разі виплати підприємством дивідендів своїм акціонерам, воно може бути зобов'язане сплатити частину суми дивідендів податковим органам від імені акціонерів. Ця сума, сплачена чи така, що підлягає сплаті, податковим органам, відноситься на власний капітал як частина дивідендів.

Відображення

Розподіл у сукупному доході та власному капіталі

- 29.27 Підприємство визнає витрати на податок у тому самому компоненті загального сукупного доходу (тобто діяльність, яка продовжується, **припинена діяльність** чи інший сукупний дохід) або власного капіталу, що і операцію або іншу подію, яка спричинила витрати на податок.

Розмежування на оборотні (поточні) та необоротні (довгострокові)

- 29.28 Коли у своєму звіті про фінансовий стан підприємство відображає оборотні та необоротні активи і поточні та довгострокові зобов'язання як окремі класи, йому не слід класифікувати як оборотні (поточні) активи (зобов'язання) будь-які відстрочені податкові активи (зобов'язання).

Згортання

- 29.29 Підприємство згорає поточні податкові активи та поточні податкові зобов'язання або відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання тільки тоді, коли воно має додатне до примусового виконання право згортати такі суми і має намір погасити заборгованість на нетто-основі або продати актив і погасити заборгованість одночасно.

Розкриття інформації

- 29.30 Підприємство розкриває інформацію, яка дозволяє користувачам його фінансової звітності оцінювати характер та фінансовий вплив поточних та відстрочених податкових наслідків визнаних операцій та інших подій.
- 29.31 Основні компоненти податкових витрат (доходу) підприємство розкриває окремо. До таких компонентів податкових витрат (доходу) можуть відноситися:
- а) поточні податкові витрати (дохід);
 - б) будь-які коригування, визнані протягом періоду 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) вплив на відстрочені податкові витрати, що виникає від зміни впливу можливих результатів податкової перевірки (див. параграф 29.24);
 - д) коригування відстрочених податкових витрат, що виникають в результаті зміни податкового статусу підприємства або його акціонерів;
 - е) будь-яка зміна у резерві оцінки (див. параграфи 29.21 та 29.22);
 - є) сума податкових витрат, що відноситься до змін облікової політики та помилок (див. Розділ 10 «Облікова політика, облікові оцінки та помилки»).
- 29.32 Підприємство окремо розкриває таку інформацію:
- а) сукупний поточний та відстрочений податок, пов'язаний зі статтями, що визнані як статті іншого сукупного доходу;
 - б) роз'яснення значних різниць сум, відображених у звіті про сукупний дохід та сум, відображених у податковій декларації;
 - в) роз'яснення змін чинної ставки (ставок) оподаткування, порівняно з попереднім звітним періодом;
 - г) щодо кожного типу тимчасової різниці та кожного типу невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг:
 - і) сума відстрочених податкових зобов'язань, відстрочених податкових активів та резервів оцінки наприкінці звітного періоду та
 - іі) аналіз змін відстрочених податкових зобов'язань, відстрочених податкових активів та резервів оцінки протягом періоду;
 - г) дата закінчення строку дії (у разі наявності) тимчасових різниць, невикористаних податкових збитків та невикористаних податкових пільг;

- д) за описаних у параграфі 29.25 обставин, роз'яснення характеру потенційних наслідків податку на прибуток, які виникли б у разі виплати дивідендів акціонерам.

Розділ 30. Перерахування сум в іноземній валюті

Сфера застосування цього розділу

- 30.1 Підприємство може здійснювати зовнішню діяльність двома шляхами: мати операції в іноземній валюті або закордонні господарські одиниці. Крім того, підприємство може подавати свої фінансові звіти в іноземній валюті. В цьому розділі визначено, як включати операції в іноземній валюті і закордонні господарські одиниці до фінансових звітів підприємства, та як переводити фінансові звіти у **валюту подання**. Облік **фінансових інструментів**, визначених в іноземній валюті розглядається у Розділі 11 «Базові фінансові інструменти» та в Розділі 12 «Інші питання фінансових інструментів».

Функціональна валюта

- 30.2 Кожне підприємство має визначити свою **функціональну валюту**. Функціональна валюта – це валюта основного економічного середовища, в якому підприємство здійснює свою діяльність.
- 30.3 Основним економічним середовищем, в якому підприємство здійснює свою діяльність, зазвичай є середовище, в якому воно переважно генерує і витрачає грошові кошти. Отже при визначенні своєї функціональної валюти підприємство розглядає такі чинники:
- а) валюту:
 - i) що головним чином впливає на ціни продажу товарів і послуг (часто це валюта, в якій визначаються ціни продажу його товарів та послуг і здійснюються розрахунки);
 - ii) країни, в якій ціни продажу його товарів і послуг, головним чином, визначаються конкуренцією та нормативними документами;
 - б) валюту, що головним чином впливає на витрати на оплату праці, матеріали та інші витрати, пов'язані з наданням товарів чи послуг (часто це буде валюта, в якій визначаються такі витрати та здійснюються розрахунки).
- 30.4 Свідчення щодо функціональної валюти підприємства також можуть надавати наведені нижче чинники:
- а) валюта, в якій генеруються кошти від фінансової діяльності (тобто, від емісії боргових інструментів та інструментів власного капіталу);
 - б) валюта, в якій зазвичай зберігаються надходження від операційної діяльності.
- 30.5 Наведені далі додаткові чинники беруться до уваги при визначенні функціональної валюти закордонної господарської одиниці, а також, чи є її функціональна валюта такою ж, як валюта підприємства, що звітує (підприємством, що звітує, у цьому контексті, є підприємство, яке має закордонну господарську одиницю у формі дочірнього підприємства, філії, асоційованого чи спільного підприємства):
- а) чи здійснюється діяльність закордонної господарської одиниці як продовження діяльності підприємства, що звітує, а не зі значним ступенем автономності. Приклад першого – коли закордонна господарська одиниця тільки продає товари, імпортовані з підприємства, що звітує, і переказує йому виручку. Приклад другого – коли господарська одиниця акумулює грошові кошти та інші **монетарні статті**, несе витрати, генерує дохід та погашає позики, усе переважно у своїй національній валюті;
 - б) чи становлять операції з підприємством, що звітує, велику чи малу частину діяльності закордонної господарської одиниці;

- в) чи впливають прямо грошові потоки від діяльності закордонної господарської одиниці на грошові потоки підприємства, що звітує, та чи є вони легко доступними для переказу йому.
- г) чи є достатніми грошові потоки від діяльності закордонної господарської одиниці для обслуговування існуючих та, як правило, очікуваних боргових зобов'язань без коштів, доступних завдяки підприємству, що звітує.

Використання функціональної валюти при звітуванні про операції в іноземній валюті

Первісне визнання

- 30.6 Операція в іноземній валюті – це операція, яка визначається чи потребує розрахунків в іноземній валюті, включаючи операції, що виникають, коли підприємство:
- а) купує або продає товари чи послуги, ціна на які визначена в іноземній валюті;
 - б) отримує або надає кошти, якщо суми, які підлягають сплаті або отриманню, визначені в іноземній валюті або
 - в) іншим чином купує або ліквідовує активи, або бере на себе зобов'язання, визначені в іноземній валюті, чи погашає їх.
- 30.7 Операцію в іноземній валюті підприємство має відображати після первісного визнання у функціональній валюті, застосовуючи до суми в іноземній валюті курс обміну “спот” між функціональною валютою та іноземною валютою на дату операції.
- 30.8 Дата операції – це дата, на яку операція вперше починає відповідати критеріям визнання згідно з цим 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 є недоречним.

Звітність на кінець подальших звітних періодів

- 30.9 На кінець кожного звітного періоду підприємство має:
- а) монетарні статті в іноземній валюті переводити, застосовуючи курс при закритті;
 - б) немонетарні статті, які оцінюються за історичною собівартістю в іноземній валюті, переводити, застосовуючи валютний курс на дату операції;
 - в) немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, переводити, застосовуючи валютні курси на дату визначення справедливої вартості.
- 30.10 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 попередніх періодах, визнаються у прибутку або збитку в тому періоді, в якому вони виникають, за винятком наведеного в параграфі 30.13.
- 30.11 Коли, згідно з іншим розділом цього МСФЗ, прибуток чи збиток за немонетарною статтею вимагається визнати в **іншому сукупному доході**, будь-який валютний компонент прибутку чи збитку за цією статтею підприємство визнає в іншому сукупному доході. І навпаки, коли прибуток або збиток за немонетарною статтею визнається у прибутку чи

збитку, будь-який валютний компонент прибутку чи збитку за цією статтею підприємство визнає у прибутку чи збитку.

Чиста інвестиція у закордонну господарську одиницю

- 30.12 Підприємство може мати монетарну статтю, яка підлягає отриманню від закордонної господарської одиниці або сплаті неї. Стаття, розрахунок за якою найближчим часом не планувався і навряд чи відбудеться, є, по суті, частиною чистої інвестиції підприємства у цю закордонну господарську одиницю, і обліковується згідно з параграфом 30.13. Такі монетарні статті можуть включати довгострокову кредиторську заборгованість або кредити. Торгову дебіторську чи кредиторську заборгованість вони не включають.
- 30.13 Курсові різниці, що виникають за монетарною статтею, яка становить частину чистих інвестицій підприємства, що звітує, в закордонну господарську одиницю, слід визнавати у прибутку або збитку в окремих фінансових звітах підприємства, що звітує, або в окремих фінансових звітах закордонної господарської одиниці, якщо доречно. У фінансових звітах, які містять закордонну господарську одиницю та підприємство, що звітує (наприклад, консолідовані фінансові звіти, коли закордонна господарська одиниця є дочірнім підприємством), такі курсові різниці первісно слід визнавати в іншому сукупному доході та відображати як компонент власного капіталу. Їх не слід знову визнавати у прибутку чи збитку від вибуття чистих інвестицій.

Зміна функціональної валюти

- 30.14 Якщо відбувається зміна функціональної валюти підприємства, то підприємство застосовує процедури переведення, що використовуються до нової функціональної валюти, перспективно з дати зміни.
- 30.15 Як зазначено у параграфах 30.2-30.5, функціональна валюта підприємства відображає основні операції, події та умови, що стосуються цього підприємства. Відповідно, як тільки функціональна валюта визначена, її можна змінити, лише якщо відбувається зміна основних операцій, подій та умов. Наприклад, зміна валюти, яка головним чином впливає на ціну продажу товарів та послуг, може призвести до зміни функціональної валюти підприємства.
- 30.16 Вплив зміни функціональної валюти обліковується перспективно. Іншими словами, підприємство переводить всі статті у нову функціональну валюту, застосовуючи валютний курс на дату зміни. Остаточні переведені суми за немонетарними статтями вважаються їх історичною собівартістю.

Використання валюти подання іншої, ніж функціональна валюта

Переведення у валюту подання

- 30.17 Підприємство може подавати свої фінансові звіти у будь-якій валюті (або валютах). Якщо валюта подання відрізняється від функціональної валюти підприємства, воно переводить свої результати та **фінансовий стан** у валюту подання. Наприклад, якщо **група** складається з окремих підприємств з різними функціональними валютами, статті доходу та витрат і фінансовий стан кожного підприємства відображаються у спільній валюті, щоб можна було подати консолідовані фінансові звіти.
- 30.18 Підприємство, функціональна валюта якого не є валютою країни з гіперінфляційною економікою, переводить свої результати та фінансовий стан в іншу валюту подання, застосовуючи такі процедури:

- 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 про прибутки та збитки (тобто, включаючи порівняльні дані), переводяться за валютними курсами на дату операцій;
 - в) всі остаточні курсові різниці визнаються в іншому сукупному доході.
- 30.19 З практичних причин курс, який наближається до валютних курсів на дату операцій, наприклад середній курс протягом періоду, підприємство може застосовувати для переведення статей доходу та витрат. Однак, якщо валютні курси зазнають суттєвих коливань, то застосування середнього курсу за період є недоречним.
- 30.20 Курсові різниці, зазначені в параграфі 30.18в), виникають унаслідок:
- а) переведення доходу та витрат за валютним курсом на дату операцій, а активів та зобов'язань - за курсом при закритті;
 - б) переведення чистих активів на початок періоду за курсом при закритті, який відрізняється від попереднього курсу при закритті.
- Якщо курсові різниці стосуються закордонної господарської одиниці, яка є консолідованою, проте не є у повному володінні, то акумульовані курсові різниці, які виникають від переведення і розподіляються на **неконтролюючу частку**, відносяться до неконтролюючої частки і визнаються як її частина в консолідованому звіті про фінансовий стан.
- 30.21 Підприємство, функціональна валюта якого є валютою країни з гіперінфляційною економікою переводить свої результати та показники фінансового стану в іншу валюту подання, використовуючи процедури, визначені в Розділі 31 «Гіперінфляція».

Переведення закордонної господарської одиниці у валюту подання інвестора

- 30.22 Об'єднання активів, зобов'язань, доходу та витрат закордонної господарської одиниці з активами, зобов'язаннями, доходом та витратами підприємства, що звітує, слід здійснювати за стандартними процедурами консолідації, такими як вилучення внутрішньогрупових сальдо і внутрішньогрупових операцій дочірнього підприємства (див. Розділ 9 «Консолідовані та окремі фінансові звіти»). Проте, внутрішньогруповий монетарний актив (або зобов'язання), незалежно від того, чи є він коротко- або довгостроковим, не може бути вилученим із відповідного внутрішньогрупового зобов'язання (або активу) без відображення наслідків коливань валюти у консолідованих фінансових звітах. Це відбувається тому, що монетарна стаття являє собою зобов'язання конвертувати одну валюту в іншу, і підприємство, що звітує, отримує прибуток чи збиток через коливання валюти. Відповідно, в консолідованих фінансових звітах підприємства, що звітує, така курсова різниця продовжує визнаватися у прибутку чи збитку або, якщо вона виникає за обставин, які наведені у параграфі 30.13, то вона класифікується як власний капітал.
- 30.23 Будь-який гудвіл, що виникає при придбанні закордонної господарської одиниці, та будь-які коригування справедливої вартості до **балансової вартості** активів і зобов'язань, що виникають унаслідок придбання цієї закордонної господарської одиниці, слід розглядати як активи та зобов'язання закордонної господарської одиниці. Отже вони відображаються у функціональній валюті закордонної господарської одиниці та переводяться за курсом при закритті, відповідно до параграфу 30.18.

Розкриття інформації

- 30.24 Посилання на «функціональну валюту» в параграфах 30.26 та 30.27 у випадку групи застосовуються до функціональної валюти материнського підприємства.
- 30.25 Підприємство розкриває таку інформацію:
- а) суму курсових різниць, визнаних у прибутку чи збитку, за винятком тих, що виникають від фінансових інструментів, оцінених за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, згідно з Розділами 11 та 12;
 - б) суму курсових різниць, що виникають протягом періоду та класифікуються як окремий компонент власного капіталу на кінець періоду.
- 30.26 Підприємство зазначає, в якій валюті подаються фінансові звіти. Коли валюта подання відрізняється від функціональної валюти, підприємство зазначає цей факт і функціональну валюту, а також причину застосування іншої валюти подання.
- 30.27 Коли відбувається зміна функціональної валюти підприємства, що звітує, або суттєвої закордонної господарської одиниці, підприємство зазначає цей факт і причину зміни функціональної валюти.

Розділ 31. Гіперінфляція

Сфера застосування цього розділу

- 31.1 Цей розділ застосовується до підприємства, **функціональною валютою** якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою. Згідно з цим розділом, підприємство складає **фінансові звіти**, які скориговані на вплив гіперінфляції.

Гіперінфляційна економіка

- 31.2 Цей розділ не встановлює абсолютного рівня, на якому економіка країни вважається гіперінфляційною. Підприємство саме має зробити висновок на основі наявної інформації, яка включає відомості (але не обмежується ними) про такі показники гіперінфляції:
- 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 зберігає грошові суми не в національній грошовій одиниці, а у відносно стабільній іноземній валюті. Ціни можуть також наводитися в цій валюті;
 - в) продаж та придбання в кредит здійснюється за цінами, які компенсують очікувану втрату купівельної спроможності протягом строку кредиту, навіть якщо цей строк є коротким;
 - г) відсоткові ставки, заробітна плата та ціни прив'язані до індексу цін;
 - г) кумулятивне зростання інфляції за трирічний період наближається до 100% або перевищує цей рівень.

Одиниця виміру у фінансових звітах

- 31.3 Всі суми у фінансових звітах підприємства, функціональною валютою якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою, мають бути зазначені у тій одиниці виміру, яка діяла на кінець **звітного періоду**. Порівняльна інформація за попередній період, яка надається згідно з параграфом 3.14, та будь-яка інформація подана по відношенню до попередніх періодів, також має зазначатися в одиниці виміру, яка діє на **дату звітності**.
- 31.4 При здійсненні перерахунку фінансових звітів згідно з цим розділом необхідно використовувати загальний індекс цін, який відображає зміни у загальній купівельній спроможності. У більшості країн існує визнаний загальний індекс цін, який зазвичай визначається урядом і яким керуються підприємства.

Порядок перерахунку фінансових звітів за історичною собівартістю

Звіт про фінансовий стан

- 31.5 Суми у звіті про фінансовий стан, які ще не виражені в одиниці виміру, що діє на дату балансу, перераховуються із застосуванням загального індексу цін.

- 31.6 Монетарні статті не перераховуються, оскільки вони вже виражені в одиниці виміру на кінець звітної періоду. Монетарні статті – це утримувані підприємством гроші, а також статті, які мають бути отримані або сплачені у грошовій формі.
- 31.7 Активи і зобов'язання, що індексуються відповідно до змін цін (наприклад, індексовані облігації або кредити) коригуються згідно з цим індексом та відображаються за скоригованою сумою в перерахованому звіті про фінансовий стан.
- 31.8 Усі інші активи і зобов'язання є немонетарними:
- Деякі немонетарні статті відображаються за сумами, що діють на кінець звітної періоду, такими 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 звітної періоду.
 - Перерахована сума немонетарного активу зменшується, згідно з Розділом 27 «Зменшення корисності активів», коли вона перевищує його **суму очікуваного відшкодування**.
- 31.9 На початку першого періоду застосування цього розділу компоненти **власного капіталу** (крім нерозподіленого прибутку) перераховуються з використанням загального індексу цін з дати, коли ці компоненти були внесені або виникли іншим чином. Перерахований нерозподілений прибуток обчислюється з усіх інших сум у перерахованому звіті про фінансовий стан.
- 31.10 Наприкінці першого періоду і в подальші періоди всі компоненти власного капіталу перераховуються з використанням загального індексу цін з початку звітної періоду або дати внеску, якщо вона була пізніше. Зміни у власному капіталі за період розкриваються відповідно до Розділу 6 «Звіт про зміни у власному капіталі» та «Звіт про дохід і нерозподілений прибуток».

Звіт про сукупний дохід та звіт про прибутки та збитки

- 31.11 Усі статті у звіті про сукупний дохід (та у звіті про прибутки та збитки у разі подання) слід виражати в одиниці виміру, яка діє на кінець звітної періоду. Тому всі суми треба перерахувати з використанням змін загального індексу цін, починаючи з дат, коли статті доходів або витрат були первісно відображені у фінансових звітах. Якщо протягом періоду загальна інфляція є приблизно рівномірною, може бути доречним використати середній рівень інфляції.

Звіт про рух грошових коштів

- 31.12 Усі статті **звіту про рух грошових коштів** підприємство має виражати в одиниці виміру, яка діє на кінець звітної періоду.

Прибутки або збитки від чистої монетарної позиції

- 31.13 У період інфляції підприємство, яке утримує перевищення монетарних активів над монетарними зобов'язаннями, втрачає купівельну спроможність, а підприємство, яке має перевищення монетарних зобов'язань над монетарними активами, збільшує купівельну спроможність тією мірою, якою активи та зобов'язання не індексуються відповідно до зміни цін. Цей прибуток або збиток від чистої монетарної позиції підприємство включає

до прибутку чи збитку. Коригування цих активів і зобов'язань, індексованих відповідно до зміни цін, здійснене згідно з параграфом 31.7, підприємство згортає з прибутком або збитком від чистої монетарної позиції.

Постгіперінфляційна економіка

- 31.14 Коли економіка країни перестає бути гіперінфляційною і підприємство припиняє складати та подавати фінансові звіти відповідно до цього розділу, то суми, виражені в одиниці виміру, яка діяла на кінець попереднього звітного періоду, воно розглядає як основу **балансової вартості** в подальших фінансових звітах.

Розкриття інформації

- 31.15 Підприємство, на яке поширюється дія цього розділу, розкриває таку інформацію:
- а) факт того, що фінансові звіти і відповідні дані за попередні періоди були перераховані відповідно до змін загальної купівельної спроможності функціональної валюти;
 - б) значення та рівень індексу цін на дату звітності і зміни індексу протягом поточного та попереднього звітних періодів;
 - в) суму прибутку чи збитку від монетарних статей.

Розділ 32. Події після завершення звітного періоду

Сфера застосування цього розділу

- 32.1 В цьому розділі визначаються події після завершення звітного періоду та принципи визнання, оцінки та розкриття цих подій.

Визначення подій після завершення звітного періоду

- 32.2 Події після завершення звітного періоду – це сприятливі та несприятливі події, які відбуваються після завершення звітного періоду до дати затвердження фінансових звітів після їх складання. Такі події бувають двох типів:
- а) події, які свідчать про умови, що існували на кінець звітного періоду (події після завершення звітного періоду, що вимагають коригування);
 - б) події, які вказують на умови, що виникли після завершення звітного періоду (події після завершення звітного періоду, що не вимагають коригування).
- 32.3 Події після завершення звітного періоду – це всі події до дати затвердження фінансових звітів, навіть якщо ці події відбуваються після оприлюднення прибутку чи збитку або іншої вибіркової фінансової інформації.

Визнання та оцінка

Події після завершення звітного періоду, що вимагають коригування

- 32.4 Для відображення подій після завершення звітного періоду, що вимагають коригування, підприємство має коригувати суми, визнані в його фінансових звітах (включаючи розкриття відповідної інформації).
- 32.5 Далі наведено приклади подій після завершення звітного періоду, що вимагають коригування, коли підприємство має коригувати суми, визнані у фінансових звітах, або визнавати раніше не визнані статті:
- а) врегулювання після завершення звітного періоду в судовій справі, яке підтверджує, що підприємство мало теперішнє зобов'язання на кінець звітного періоду. Підприємство коригує будь-яке попередньо визнане **забезпечення**, пов'язане з цією судовою справою відповідно до Розділу 21 «Забезпечення, умовні активи та зобов'язання» або визнає нове забезпечення. Підприємство не просто розкриває інформацію про умовне зобов'язання. Врегулювання надає додаткове свідчення, яке розглядатиметься при визначенні забезпечення, що слід визнати на кінець звітного періоду згідно з Розділом 21;
 - б) отримання інформації після завершення звітного періоду, яка свідчить, про те, що корисність активу зменшилася на кінець звітного періоду або що суму раніше визнаних втрат від зменшення корисності цього активу треба коригувати. Наприклад:
 - і) банкрутство замовника, яке сталося після завершення звітного періоду, зазвичай підтверджує, що збиток за торговельною дебіторською заборгованістю вже існував на кінець звітного періоду і що підприємство має коригувати **балансову вартість** торговельної дебіторської заборгованості, та

- ii) продаж запасів після завершення звітного періоду може свідчити про їх ціну продажу на кінець звітного періоду в цілях оцінки зменшення корисності на цю дату;
- в) визначення після завершення звітного періоду собівартості придбаних активів або надходжень від проданих активів протягом звітного періоду;
- г) визначення після завершення звітного періоду суми прибутку за програмою участі у прибутках компанії або визначення виплат бонусів, якщо підприємство мало теперішнє юридичне або **конструктивне зобов'язання** на кінець звітного періоду здійснити такі виплати внаслідок подій до цієї дати (див. Розділ 28 «Виплати працівникам»);
- г) виявлення шахрайства або **помилки**, які свідчить, що фінансові звіти є невірними.

Події після завершення звітного періоду, що не вимагають коригування

- 32.6 Підприємству не слід коригувати суми, визнані в його фінансових звітах, для відображення подій після завершення звітного періоду, що не вимагають коригування.
- 32.7 Прикладами таких подій після завершення звітного періоду, що не вимагають коригування є:
- а) падіння ринкової вартості інвестиції у період після завершення звітного періоду до дати, коли фінансові звіти затверджують. Падіння ринкової вартості, як правило, не пов'язане зі станом інвестицій на кінець звітного періоду, але відображає обставини, що виникли після нього. Отже, підприємство не коригує суми, визнані в його фінансових звітах щодо інвестицій. Подібно до цього, підприємство не оновлює суми інвестицій, інформація про які розкрита на кінець звітного періоду, хоча йому може бути потрібним подати розкриття додаткової інформації згідно з параграфом 32.10;
 - б) сума, що підлягає сплаті внаслідок сприятливого рішення чи врегулювання у судовій справі після **дати звітності**, але до складання фінансових звітів. Це буде умовним активом на дату звітності (див. параграф 21.13), і, згідно з параграфом 21.16, може виникнути обов'язок розкрити інформацію. Але домовленість щодо суми відшкодування збитків в рамках рішення, винесеного до дати звітності, але раніше не визнаного, оскільки суму не можна було достовірно оцінити, може становити подію, що вимагає коригування.

Дивіденди

- 32.8 Якщо підприємство оголошує дивіденди утримувачам інструментів власного капіталу після завершення звітного періоду, підприємству не слід визнавати такі дивіденди як зобов'язання на кінець звітного періоду. Сума дивіденду може відображатися як відокремлений компонент нерозподіленого прибутку на кінець звітного періоду.

Розкриття інформації

Дата затвердження

- 32.9 Підприємство має розкривати інформацію про дату затвердження фінансових звітів до їх складання та про те, хто дав дозвіл на таке затвердження. Якщо власники підприємства або інші особи мають повноваження вносити зміни до фінансових звітів після складання, підприємство має зазначити цей факт.

Події після завершення звітного періоду, що не вимагають коригування

- 32.10 Про кожну суттєву категорію подій після завершення звітного періоду, що не вимагають коригування, підприємство має розкривати таку інформацію:
- а) характер події та
 - б) попередня оцінка її фінансового впливу або констатація факту, що така оцінка неможлива.
- 32.11 Далі наведено приклади подій після завершення звітного періоду, що не вимагають коригування, які зазвичай призводять до необхідності розкрити інформацію; розкривається така інформація, яка стає відомою після завершення звітного періоду, але перед затвердженням фінансових звітів:
- а) значуще об'єднання бізнесу або вибуття значущого дочірнього підприємства;
 - б) оголошення плану про припинення певного виду діяльності;
 - в) істотні придбання активів, вибуття чи плани про вибуття активів або експропріація значних активів державою;
 - г) знищення основного виробничого обладнання внаслідок пожежі;
 - г) оголошення про значну реструктуризацію або про початок її запровадження;
 - д) емісія або викуп боргових інструментів чи інструментів власного капіталу підприємства;
 - е) аномально великі зміни цін на активи або курсів іноземних валют;
 - е) прийнятті або оголошені зміни ставок оподаткування або податкового законодавства, які мають значний вплив на поточні та відстрочені податкові активи та зобов'язання;
 - ж) прийняття значних договірних зобов'язань або умовних зобов'язань, наприклад, унаслідок надання значних гарантій;
 - з) початок крупного судового процесу, що виник виключно внаслідок подій, які відбулися після завершення звітного періоду.

Розділ 33. Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін

Сфера застосування цього розділу

- 33.1 Згідно з цим розділом від підприємства вимагається включати до його фінансових звітів інформацію, необхідну для привернення уваги до можливого впливу на його **фінансовий стан** і на прибуток чи збиток, спричиненого існуванням **зв'язаних сторін**, а також операціями та непогашеною заборгованістю у розрахунках з такими сторонами.

Визначення зв'язаних сторін

- 33.2 Зв'язана сторона є фізичною чи юридичною особою, пов'язаною з підприємством, яке складає фінансові звіти (підприємством, що звітує).
- а) Фізична особа або близький родич цієї фізичної особи є зв'язаною стороною по відношенню до підприємства, що звітує, якщо така особа:
 - i) є членом провідного управлінського персоналу підприємства або його материнського підприємства;
 - ii) здійснює контроль над підприємством або
 - iii) має спільний контроль над підприємством, що звітує, або здійснює суттєвий вплив на нього, або значний відсоток голосів у ньому.
 - б) Юридична особа є зв'язаною стороною по відношенню до підприємства, що звітує, у разі наявності однієї з таких умов:
 - i) юридична особа та підприємство, що звітує, є членами однієї **групи** (це означає, що між кожним материнським та дочірнім підприємством та між будь-якими дочірніми підприємствами існують стосунки зв'язаних сторін);
 - ii) юридична особа або підприємство є асоційованим або спільним підприємством по відношенню один до одного (або членом групи, до складу якої входить інша сторона);
 - iii) обидві сторони є спільними підприємствами іншої особи;
 - iv) будь-яка сторона є спільним підприємством третьої особи, а інша сторона є асоційованим підприємством третьої особи;
 - v) юридична особа має програму виплат по закінченні трудової діяльності працівників підприємства, що звітує, або будь-якого підприємства, пов'язаного з підприємством, що звітує; якщо підприємство, що звітує само має таку програму, то працевластувачі-спонсори також пов'язані з цією програмою;
 - vi) юридична особа контролюється фізичною особою, зазначеною у пункті а) або перебуває під спільним контролем такої фізичної особи;
 - vii) фізична особа, зазначена у пункті а) i) має значний відсоток голосів в юридичній особі;
 - viii) фізична особа, зазначена у пункті а) ii) має суттєвий вплив на юридичну особу або значний відсоток голосів у неї;
 - ix) фізична особа або близький родич цієї фізичної особи має як суттєвий вплив на юридичну особу або значний відсоток голосів у неї, так і спільний контроль над підприємством, що звітує;

- х) член провідного управлінського персоналу підприємства чи його материнського підприємства або близький родич цієї фізичної особи здійснює контроль або спільний контроль над підприємством, що звітує, або має в ньому значний відсоток голосів.
- 33.3 Розглядаючи можливість наявності між сторонами відносин зв'язаних сторін, підприємство має оцінювати суть стосунків, а не лише їх юридичну форму.
- 33.4 В контексті цього МСФЗ можуть не вважатися зв'язаними сторонами:
- а) два підприємства, лише тому що мають спільного директора, або іншого члена провідного управлінського персоналу;
 - б) два **контролюючих учасника**, лише тому що здійснюють **спільний контроль** над діяльністю спільного підприємства;
 - в) наведені нижче особи, лише тому що вони мають звичайні стосунки з підприємством (навіть якщо вони можуть обмежувати свободу дій підприємства або брати участь у його процесі прийняття рішень):
 - i) особи, що надають фінансування;
 - ii) профспілки;
 - iii) комунальні служби;
 - iv) державні установи та відомства.
 - г) замовник, постачальник, суб'єкт господарювання, що отримав пільги (френчайзер), дистриб'ютор, генеральний агент, з яким підприємство здійснює значний обсяг операцій винятково з причин економічної залежності.

Розкриття інформації

Розкриття інформації про відносини між материнським та його дочірнім підприємством

- 33.5 Відносини між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами слід розкривати незалежно від наявності операцій між ними, як між зв'язаними сторонами. Підприємство має розкривати назву материнського підприємства і контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву. Якщо ні материнське підприємство, ані його контролююча сторона не готують фінансові звіти, які підлягають оприлюдненню, слід зазначати назву наступного самого головного материнського підприємства (у разі наявності), яке готує такі звіти.

Розкриття інформації про винагороду провідному управлінському персоналу

- 33.6 Провідний управлінський персонал – це ті особи, які, прямо або непрямо, мають повноваження та є відповідальними за планування, управління та контроль діяльності підприємства, що звітує, зокрема будь-який директор (виконавчий чи інший) цього підприємства. Винагорода включає всі виплати працівникам (визначені у Розділі 28 «Виплати працівникам»), в тому числі у формі платежу на основі акцій (див. Розділ 26 «Платіж на основі акцій»). Виплати працівникам – це всі форми винагороди, сплаченої, такої, що підлягає сплаті, або наданої підприємству, або від імені підприємства (наприклад, його материнським підприємством чи акціонером), в обмін на надані підприємству послуги. Вона також включає винагороду, сплачену від імені материнського підприємства за надані підприємству товари чи послуги.

- 33.7 Винагороду провідному управлінському персоналу підприємство має розкривати загальною сумою.

Розкриття інформації про операції зі зв'язаною стороною

- 33.8 **Операція зі зв'язаною стороною** – це обмін ресурсами, послугами або зобов'язаннями між зв'язаними сторонами, незалежно від того, чи призначається ціна. Типові для малих та середніх підприємств приклади операцій з зв'язаною стороною включають такі операції (і не обмежуються ними):
- а) операції між підприємством та його основним(-и) власником(-ами);
 - б) операції між підприємством та іншим підприємством, коли обидва підприємства перебувають під спільним контролем однієї юридичної чи фізичної особи;
 - в) операції, в яких юридична чи фізична особа, що контролює підприємство, безпосередньо несе витрати, які в іншому випадку несло б підприємство, що звітує.
- 33.9 У разі наявності операцій зі зв'язаними сторонами підприємство має розкривати інформацію про характер відносин з зв'язаними сторонами, а також інформацію про здійснені операції і залишки заборгованості та зобов'язання, яка є необхідною для розуміння потенційного впливу цих відносин на фінансові звіти. Ці вимоги до розкриття інформації визначені додатково до вимог, наведених у параграфі 33.7 щодо розкриття інформації про винагороду провідному управлінському персоналу. Розкриття інформації має, щонайменше, включати:
- а) суму операцій;
 - б) залишки заборгованості та:
 - і) її строки та умови, включаючи інформацію щодо наявності забезпечення і характеру оплати, яка буде надана при погашенні, і
 - ii) детальну інформацію щодо будь-яких наданих чи отриманих гарантій;
 - в) забезпечення дебіторської заборгованості, пов'язаної з сумою залишку заборгованості; та
 - г) витрати, визнані протягом періоду відносно безнадійної або сумнівної заборгованості зв'язаних сторін.
- Такі операції можуть включати придбання, продаж чи передачу товарів чи послуг; оренду; гарантії; а також розрахунки, здійснені підприємством від імені зв'язаної сторони чи навпаки.
- 33.10 Розкривати інформацію, що вимагається згідно з параграфом 33.9, підприємство має окремо, щодо кожної з таких категорій:
- а) юридичні особи, що контролюють підприємство, або здійснюють над ним спільний контроль чи мають суттєвий вплив на нього;
 - б) юридичні особи, над якими здійснює контроль чи спільний контроль підприємство, або на яких воно має суттєвий вплив;
 - в) провідний управлінський персонал підприємства чи його материнського підприємства (загальною сумою);
 - г) інші зв'язані сторони.
- 33.11 Підприємство звільняється від наведених у параграфі 33.9 вимог щодо розкриття інформації по відношенню до:

- а) **держави** (загальнонаціональний уряд, органи регіональної або місцевої влади), яка здійснює контроль чи спільний контроль над підприємством або має на нього суттєвий вплив, та
- б) іншої юридичної особи, яка є зв'язаною стороною, оскільки та сама держава здійснює контроль чи спільний контроль як над підприємством, так і над іншою юридичною особою, або має на них обох суттєвий вплив.

Але підприємство все ж зобов'язане розкрити відносини між материнським та дочірнім підприємством, згідно з вимогами параграфу 33.5.

33.12 Далі наводяться приклади операцій, які підлягають розкриттю, якщо здійснюються з зв'язаною стороною:

- а) придбання або продаж товарів (готових або напівфабрикатів);
- б) придбання або продаж нерухомості та інших активів;
- в) надання чи отримання послуг;
- г) оренда;
- г) передача досліджень та розробок;
- д) передачі за ліцензійними угодами;
- е) передачі за фінансовими угодами (зокрема кредити та внески до власного капіталу в грошовій або натуральній формі);
- є) надання гарантій або застави;
- ж) погашення зобов'язань від імені підприємства або підприємством від імені іншої сторони;
- з) участь материнського чи дочірнього підприємства у програмі з визначеною виплатою, що розподіляє ризики між підприємствами групи.

33.13 Розкриття інформації про те, що операції з зв'язаними сторонами були здійснені на умовах, рівнозначних умовам, що переважають в операціях між незалежними сторонами, здійснюється тільки за можливості обґрунтування таких умов.

33.14 Подібні за характером статті можуть розкриватися сукупно, крім випадків, коли окреме розкриття є необхідним для розуміння впливу операцій з зв'язаними сторонами на фінансові звіти підприємства.

Розділ 34. Спеціалізовані види діяльності

Сфера застосування цього розділу

- 34.1 В цьому розділі наведена інструкція щодо складення фінансової звітності малими та середніми підприємствами, які займаються трьома спеціалізованими видами діяльності: сільським господарством, видобутком корисних копалин та концесіями на надання послуг.

Сільське господарство

- 34.2 Підприємство, що застосовує цей МСФЗ та займається **сільськогосподарською діяльністю**, має визначити свою облікову політику щодо кожного класу **біологічних активів** таким чином:
- а) щодо тих біологічних активів, справедливую вартість яких можна легко визначити без надмірних витрат чи зусиль, підприємство має застосовувати модель **справедливої вартості**, описану в параграфах 34.4-34.7;
 - б) щодо всіх інших біологічних активів, підприємство має застосовувати модель собівартості, описану в параграфах 34.8-34.10.

Визнання

- 34.3 Підприємство має визнавати біологічний актив або **сільськогосподарську продукцію** тоді і тільки тоді, коли:
- а) підприємство контролює актив у результаті минулих подій;
 - б) існує ймовірність отримання підприємством пов'язаних з цим активом майбутніх економічних вигід та
 - в) справедлива вартість або собівартість активу можна достовірно оцінити без надмірних витрат чи зусиль.

Оцінка: модель справедливої вартості

- 34.4 Біологічний актив підприємство має оцінювати при первісному визнанні і на кожен **дату звітності** за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Зміни у справедливій вартості за вирахуванням витрат на продаж визнаються у прибутку чи збитку.
- 34.5 Сільськогосподарська продукція, зібрана як урожай біологічних активів підприємства, оцінюється за її справедливою вартістю мінус витрати на продаж на місці збору врожаю. Результатом такої оцінки є собівартість на дату, коли застосовується Розділ 13 «Запаси» або інший відповідний розділ цього МСФЗ.
- 34.6 При визначенні справедливої вартості підприємство має розглядати таке:
- а) Якщо для біологічного активу або сільськогосподарської продукції в їх теперішньому місцезнаходженні та стані активний ринок існує, то котирувальна ціна на такому ринку є прийнятною основою для визначення справедливої вартості такого активу. Якщо підприємство має доступ до різних активних ринків, то воно користується цінами того ринку, яким очікує скористатися.
 - б) Якщо активного ринку не існує, то при визначенні справедливої вартості, підприємство користується одним або кількома (якщо можливо) з таких джерел інформації:

- i) найостанніша ринкова ціна операції, за умови, що в період між датою здійснення цієї операції та кінцем звітного періоду не відбулося значних змін економічних умов;
 - ii) ринкові ціни на подібні активи, скориговані з метою відображення різниць;
 - iii) показники сектора, такі як вартість фруктового саду, виражена в розрахунку піддон на експорт, на бушель чи гектар, або вартість худоби, розрахована на кілограм м'яса.
- в) У деяких випадках джерела інформації, зазначені в пунктах а) чи б) можуть привести до різних висновків щодо справедливої вартості біологічного активу або сільськогосподарської продукції. Підприємство розглядає причини таких розбіжностей, щоб визначити найбільш достовірну оцінку справедливої вартості в межах відносно вузького діапазону обґрунтованих оцінок.
- г) За деяких обставин справедливу вартість можна легко визначити без надмірних витрат чи зусиль, хоча може і не існувати визначеної ринком ціни чи вартості біологічного активу в його теперішньому стані. Підприємство має розглянути, чи може теперішня вартість очікуваних чистих грошових потоків від активу, дисконтованих за поточною ринковою ставкою, слугувати достовірним показником справедливої вартості.

Розкриття інформації: модель справедливої вартості

- 34.7 Щодо оцінених за справедливою вартістю біологічних активів підприємство розкриває таку інформацію:
- а) опис кожного класу його біологічних активів;
 - б) методи та суттєві припущення, що застосовуються при визначенні справедливої вартості кожної категорії сільськогосподарської продукції на місці збору врожаю та кожної категорії біологічних активів;
 - в) узгодження змін балансової вартості біологічних активів з початку до кінця поточного періоду. Таке узгодження має включати:
 - i) прибуток чи збиток, що виникає внаслідок змін справедливої вартості мінус витрати на продаж;
 - ii) збільшення внаслідок придбання;
 - iii) зменшення внаслідок збору врожаю;
 - iv) збільшення внаслідок об'єднання бізнесу;
 - v) чисті курсові різниці, що виникають після переведення фінансових звітів у іншу валюту подання та при переведенні закордонної господарської одиниці у валюту подання підприємства, що звітує;
 - vi) інші зміни.

Оцінка: модель собівартості

- 34.8 Біологічні активи, справедливу вартість яких не можна оцінити без надмірних витрат чи зусиль, підприємство має оцінювати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена **амортизація** та будь-які накопичені втрати від зменшення **корисності**.
- 34.9 Оцінювати зібрану з його біологічних активів сільськогосподарську продукцію підприємство має за справедливою вартістю мінус витрати на продаж на місці збору врожаю. Результатом такої оцінки є собівартість на дату оцінки при застосуванні Розділу 13 або інших розділів цього МСФЗ.

Розкриття інформації: модель собівартості

- 34.10 Щодо оцінених за моделлю собівартості біологічних активів підприємство розкриває таку інформацію:
- а) опис кожного класу його біологічних активів;
 - б) пояснення, чому справедливу вартість не можна достовірно оцінити;
 - в) використаний метод амортизації;
 - г) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;
 - г) сукупна **балансова вартість** та накопичена амортизація (з урахуванням накопичених збитків від зменшення корисності) на початок та кінець періоду.

Діяльність з видобутку корисних копалин

- 34.11 Підприємство, що застосовує цей МСФЗ та займається розвідкою, оцінкою та видобутком корисних копалин (діяльність з видобутку корисних копалин), обліковує витрати на придбання чи створення матеріальних чи нематеріальних активів, які використовуються у діяльності з видобутку корисних копалин, згідно з Розділом 17 «Основні засоби» та Розділом 18 «Нематеріальні активи (крім гудвілу)», відповідно. Якщо підприємство зобов'язане демонтувати або видалити об'єкт, або відновити територію, де здійснювалась діяльність, такі зобов'язання і витрати обліковуються згідно з Розділом 17 та Розділом 21 «Забезпечення, умовні активи та зобов'язання».

Концесійні угоди

- 34.12 Концесійна угода – це угода, згідно з якою уряд або інший орган державної влади (особа, що надає концесію) залучає приватного оператора для розробки (чи модернізації), експлуатації та підтримання активів, що становлять інфраструктуру особи, що надає право, а саме: автошляхи, мости, тунелі, аеропорти, енергорозподільчі мережі, тюрми або лікарні. За такими угодами, особа, що надає концесію, контролює та регулює те, які послуги зобов'язаний надавати виконавець при використанні активів, кому, за яку ціну, а також контролює будь-яку значну частку, що залишилася в активах у кінці строку дії угоди.

- 34.13 Існує дві основні категорії концесійних угод:

- а) згідно з угодами першої, оператор отримує фінансовий актив – безумовне договірне право на отримання зазначеної або такої, що піддається визначенню, суми грошових коштів або іншого фінансового активу від держави в обмін на будівництво або модернізацію державного активу, а в подальшому і його експлуатацію та підтримання протягом визначеного періоду часу. До цієї категорії відносяться державні гарантії покриття будь-якої різниці між сумами, отриманими від користувачів послуги, та зазначеними сумами чи такими, які легко піддаються визначенню.
- б) згідно з угодами другої, оператор отримує нематеріальний актив – право брати плату за користування державним активом, який він буде або модернізує і потім експлуатує та підтримує протягом визначеного періоду часу. Право брати плату з користувачів не є безумовним правом отримувати грошові кошти, оскільки суми залежать від обсягу, в якому населення користується даною послугою.

Іноді в одній угоді можуть міститися два види: фінансовий актив оператор має в тому обсязі, в якому держава надала безумовну гарантію оплати будівництво державного активу; а нематеріальний актив оператор має в тому обсязі, в якому він змушений залежати від користування населенням активу, щоб отримати плату.

Облік: модель фінансового активу

- 34.14 Оператор визнає фінансовий актив в тому обсязі, в якому він має безумовне договірне право отримувати за послуги з будівництва грошові кошти або інший фінансовий актив від особи, що надає концесію, або за її дорученням. Фінансовий актив оператор оцінює за справедливою вартістю. Отже облік фінансового активу здійснюється згідно з Розділом 11 «Базові фінансові інструменти» та Розділом 12 «Інші питання фінансових інструментів».

Облік: модель нематеріального активу

- 34.15 Оператор визнає нематеріальний актив в тому обсязі, в якому він одержує право (ліцензію) брати плату з користувачів суспільної послуги. Оператор первісно оцінює нематеріальний актив за справедливою вартістю. Отже облік нематеріального активу здійснюється згідно з Розділом 18.

Операційний дохід

- 34.16 Визнавати, оцінювати та розкривати операційний дохід за послуги, які ним надаються, оператор за концесійною угодою має згідно з Розділом 23 «Дохід від звичайної діяльності».

Розділ 35. Перехід на МСФЗ для МСП

Сфера застосування цього розділу

- 35.1 Цей розділ застосовується до **підприємства, що вперше застосовує МСФЗ для МСП**, незалежно від того, чи його попередня нормативна база була **повним комплексом МСФЗ** або іншим комплексом загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (ЗПБО), таких як національні стандарти бухгалтерського обліку, або іншою нормативною базою, наприклад, базою оподаткування податком на прибуток.
- 35.2 Підприємство може вважатися таким, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, лише один раз. Якщо підприємство, що застосовує *МСФЗ для МСП*, припиняє його застосування на один чи більше **звітних періодів**, а потім зобов'язане чи вирішує прийняти цей стандарт знову пізніше, особливі звільнення, спрощення та інші наведені в цьому розділі вимоги до такого повторного прийняття не застосовуються.

Перше застосування

- 35.3 Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, зобов'язане застосувати цей розділ до своїх перших **фінансових звітів**, що відповідають цьому МСФЗ.
- 35.4 Перші фінансові звіти підприємства, що відповідають цьому МСФЗ, є першими річними фінансовими звітами, у яких підприємство чітко та беззастережно зазначає, що вони відповідають *МСФЗ для МСП*. Фінансові звіти, складені згідно з цим МСФЗ, є першими фінансовими звітами підприємства, складеними за МСФЗ, якщо, наприклад, підприємство:
- а) не подавало свої фінансові звіти за попередні періоди;
 - б) подало свої останні попередні фінансові звіти згідно з національними вимогами, які не відповідають МСФЗ в усіх аспектах;
 - в) подало свої останні попередні фінансові звіти згідно з повним комплексом МСФЗ.
- 35.5 У параграфі 3.17 цього МСФЗ наводиться визначення повного комплексу фінансових звітів.
- 35.6 Згідно з параграфом 3.14, підприємство зобов'язане розкривати в повному комплекті фінансових звітів порівняльну інформацію про попередній порівнюваний період щодо всіх грошових сум, відображених у фінансових звітах, а також зазначену порівняльну текстову та описову інформацію. Підприємство може подавати порівняльну інформацію про більше, ніж один порівнюваний попередній період. Отже, **дата переходу підприємства на МСФЗ для МСП** – це початок першого періоду щодо якого підприємство подає повну порівняльну інформацію згідно з цим МСФЗ у своїх перших фінансових звітах, які відповідають цьому МСФЗ.

Порядок складання фінансових звітів на дату переходу

- 35.7 За винятком випадків, які передбачені параграфами 35.9-35.11, у своєму звіті про фінансовий стан на дату переходу на *МСФЗ для МСП* (тобто на початок найбільш раннього відображеного періоду) підприємство:
- а) визнає всі активи та зобов'язання, визнання яких вимагається згідно з *МСФЗ для МСП*;
 - б) не визнає статті активів та зобов'язань, якщо таке визнання не дозволяється згідно з цим МСФЗ;

- в) перекласифіковує статті, які воно визнало згідно з попередньою нормативною базою фінансової звітності як один вид активу, зобов'язання або компонента капіталу, але які згідно з цим МСФЗ є іншим видом активів, зобов'язань чи компонента капіталу;
 - г) застосовує цей МСФЗ під час оцінювання всіх визнаних активів та зобов'язань.
- 35.8 **Облікова політика**, яку підприємство використовує згідно з цим МСФЗ у своєму звіті про фінансовий стан на початок періоду, може відрізнятися від політики, яку воно використовувало на цю саму дату під час застосування попередньої нормативної бази. Відповідні коригування виникають унаслідок подій та операцій до дати переходу на цей МСФЗ. Отже, підприємство визнає ці коригування безпосередньо в нерозподіленому прибутку (або, якщо доречно, в іншій категорії власного капіталу) на дату переходу на цей МСФЗ.
- 35.9 При першому застосуванні цього МСФЗ підприємству не дозволяється ретроспективно змінювати облікову політику, якої воно дотримувалося згідно з його попередньою нормативною базою складання фінансової звітності, щодо таких операцій:
- а) припинення визнання фінансових активів та фінансових зобов'язань. Фінансові активи та зобов'язання, визнання яких припинилось (згідно з попередньою нормативною базою бухгалтерського обліку) до дати переходу, при першому застосуванні *МСФЗ для МСП* визнавати не можна. І навпаки, для обліку фінансових активів та зобов'язань, визнання яких би припинилось (згідно з *МСФЗ для МСП*) за операцією, що мала місце до дати переходу, але які продовжили визнавати згідно з попередньою нормативною базою обліку, підприємство може обрати один з варіантів: а) припинити їх визнання при першому застосуванні *МСФЗ для МСП* або б) продовжити визнавати їх до продажу чи погашення;
 - б) облік хеджування. Підприємству не дозволяється до дати переходу на *МСФЗ для МСП* змінювати облік хеджування щодо відносин хеджування, які на дату переходу більше не існують. Що стосується відносин хеджування, які існують на дату переходу, то підприємство має дотримуватись вимог щодо обліку хеджування, які передбачені Розділом 12 «Інші питання фінансових інструментів», включаючи вимоги щодо припинення обліку хеджування, які не відповідають умовам Розділу 12;
 - в) облікові оцінки;
 - г) **припинена діяльність**;
 - г) оцінка **неконтролюючих часток**. Вимоги параграфу 5.6 щодо розподілу прибутку чи збитку або загального сукупного доходу між неконтролюючими учасниками та **власниками** материнського підприємства застосовуються, починаючи з дати переходу на *МСФЗ для МСП* (або з більш ранньої дати застосування цього МСФЗ до перерахунку об'єднань бізнесу – див. параграф 35.10).
- 35.10 Під час складання перших фінансових звітів, які відповідають цьому МСФЗ, підприємство може використовувати одне або декілька з таких звільнень:
- а) **об'єднання бізнесу**. Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, може прийняти рішення не застосовувати Розділ 19 «Об'єднання бізнесу та гудвіл» до об'єднань бізнесу, які були здійснені до дати переходу на цей МСФЗ. Але якщо підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, робить перерахунок будь-якого об'єднання бізнесу, щоб його облік відповідав Розділу 19, воно зобов'язане зробити перерахунок і всіх об'єднань бізнесу, що відбулися після нього.
 - б) **операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій**. Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, не зобов'язане застосовувати Розділ 26 «Платіж на основі акцій» до інструментів власного капіталу, які були надані до дати переходу на цей МСФЗ, або до зобов'язань, що виникли в результаті

операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій і розрахунки за якими були зроблені до дати переходу на цей МСФЗ.

- в) **справедлива вартість як доцільна вартість.** Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, може прийняти рішення оцінити об'єкт основних засобів, інвестиційної нерухомості або нематеріальний актив на дату переходу на МСФЗ за його справедливою вартістю та використати цю справедливу вартість як доцільну вартість на цю дату.
- г) **переоцінена собівартість як доцільна вартість.** Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, може прийняти рішення використати попередню переоцінку за загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку (ЗПБО) об'єкту основних засобів, інвестиційної нерухомості або нематеріального активу, на дату переходу на цей МСФЗ або до такої дати, як його доцільну вартість на дату переоцінки.
- г) **кумулятивні курсові різниці.** Згідно з Розділом 30 «Переведення іноземної валюти», підприємство зобов'язане класифікувати деякі курсові різниці як окремий компонент власного капіталу. Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, може прийняти рішення вважати, що кумулятивні курсові різниці всіх закордонних господарських одиниць на дату переходу на *МСФЗ для МСП* дорівнюють нулю (тобто «початок з нуля»);
- д) **окремі фінансові звіти.** Коли підприємство складає окремі фінансові звіти, згідно з параграфом 9.26, воно зобов'язане обліковувати свої інвестиції в дочірні, асоційовані та спільно контролювані підприємства:
 - і) за собівартістю мінус втрату від зменшення корисності або
 - іі) за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості визнаються у прибутку чи збитку.

Якщо підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, оцінює таку інвестицію за собівартістю, воно має оцінювати таку інвестицію за одною з таких сум в окремому звіті про фінансовий стан на початок періоду, складеному згідно з цим МСФЗ:

 - і) собівартість, яка визначена згідно з Розділом 9 «Консолідовані та окремі фінансові звіти», або
 - іі) доцільна вартість, яка має дорівнювати справедливій вартості на дату переходу на МСФЗ для МСП або балансовій вартості за попередніми ЗПБО на цю дату;
- е) **складні фінансові інструменти.** Згідно з параграфом 22.13, підприємство зобов'язане розділяти на дату емісії складний фінансовий інструмент на два компоненти: компонент-зобов'язання та компонент-власний капітал. Підприємству, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, не треба розділяти ці два компоненти, якщо на дату переходу на цей МСФЗ за компонентом-зобов'язанням немає заборгованості;
- е) **відстрочений податок на прибуток.** Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, не зобов'язане на дату переходу на цей МСФЗ визнавати **відстрочені податкові активи чи відстрочені податкові зобов'язання**, які пов'язані з різницями між податковою базою та балансовою вартістю будь-яких активів чи зобов'язань, щодо яких визнання цих відстрочених податкових активів чи зобов'язань потребує надмірних витрат чи зусиль;
- ж) **концесійні угоди.** Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, не зобов'язане застосовувати параграфи 34.12-34.16 до концесійних угод, укладених до дати переходу на цей МСФЗ;

- з) **діяльність з видобутку корисних копалин.** Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП* і, згідно з попередніми ЗПБО, застосовувало калькулювання повної собівартості, може прийняти рішення оцінити нафтогазові активи (які використовуються під час розвідки, оцінки, розробки чи видобутку нафти та газу), на дату переходу на *МСФЗ для МСП*, за сумою, визначеною згідно з попередніми ЗПБО. Підприємство зобов'язане, на дату переходу на цей МСФЗ, перевірити ці активи на зменшення корисності згідно з Розділом 27 «Зменшення корисності активів».
- и) **угоди, що містять оренду.** Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, може прийняти рішення визначити, чи містить оренду угода, яка існує на дату переходу на МСФЗ для МСП (див. параграф 20.3), на підставі фактів та обставин, що існують на цю дату, а не підставі того, коли було укладено цю угоду.
- і) **зобов'язання щодо демонтажу,** що включені до собівартості основних засобів. У параграфі 17.10в) зазначено, що собівартість об'єкту основних засобів включає первісну попередню оцінку витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання, які підприємство бере коли об'єкт купують, або внаслідок використання об'єкта протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду. Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, може прийняти рішення оцінити цей компонент собівартості об'єкту основних засобів на дату переходу на *МСФЗ для МСП*, а не на дату), коли первісно виникло зобов'язання.
- 35.11 Якщо, на дату переходу, **практично неможливо** зробити перерахунок звіту про фінансовий стан на початок періоду з урахуванням однієї чи декількох коригувань, що вимагаються згідно з параграфом 35.7, то, щодо таких коригувань, підприємство має застосовувати параграфи 35.7-35.10 у найбільш ранньому періоді, за який це можна зробити, і визначити, які дані, що були подані за попередні періоди, не є зіставними з даними за період, в якому підприємство складає свої перші фінансові звіти згідно з цим МСФЗ. Якщо практично неможливо розкрити будь-яку інформацію, яка вимагається згідно з цим МСФЗ за будь-який період до періоду, за який підприємство складає свої перші фінансові звіти у відповідності з цим МСФЗ, то підприємство має зазначити цей факт.

Розкриття інформації

Пояснення переходу на МСФЗ для МСП

- 35.12 Підприємство зобов'язане пояснити, як перехід з попередньої нормативної бази на цей МСФЗ вплинув на його **фінансовий стан**, фінансові **результати діяльності** і **рух грошових коштів**, відображені у звітності.

Узгодження

- 35.13 Згідно з вимогами параграфа 35.12, складені за цим МСФЗ перші фінансові звіти підприємства містять:
- а) опис характеру кожної зміни облікової політики;
 - б) узгодження його власного капіталу, визначеного відповідно до попередньої нормативної бази фінансової звітності, з його власним капіталом, визначеним відповідно до цього МСФЗ, для обох дат, а саме:
 - і) дати переходу на МСФЗ та

- ii) кінця найпізнішого періоду, відображеного в останніх річних фінансових звітах, складених відповідно до попередньої нормативної бази фінансової звітності;
 - в) узгодження прибутку чи збитку, визначеного відповідно до попередньої нормативної бази фінансової звітності за найпізніший період у найостанніших річних фінансових звітах підприємства, з його прибутком чи збитком, визначеним відповідно до цього МСФЗ за такий самий період.
- 35.14 Якщо підприємству стає відомо про помилки, зроблені за попередньою нормативною базою фінансової звітності, то узгодження, які вимагаються згідно з параграфом 35.13б) і в), мають розмежовувати, наскільки можливо, коригування цих помилок і зміни в обліковій політиці.
- 35.15 Якщо підприємство не подавало фінансові звіти за попередні періоди, то цей факт зазначається в його перших фінансових звітах, складених за цим МСФЗ.

Глосарій термінів

Актив (asset)	Ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до підприємства.
Активи програми (виплат працівникам) (plan assets (of an employee benefit plan))	а) активи, утримувані фондом довгострокових виплат працівникам; б) кваліфіковані страхові поліси.
Амортизація (матеріальних активів) (depreciation)	Систематичний розподіл вартості активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.
Амортизація (нематеріальних активів) (amortisation)	Систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.
Асоційоване підприємство (associate)	Підприємство, включаючи такі суб'єкти господарювання, які не є корпораціями (наприклад, партнерства), в якому інвестор має суттєвий вплив і який не є ані дочірнім підприємством, ані часткою участі в спільному підприємстві.
База оподаткування (tax basis)	Оцінка активу, зобов'язання чи інструменту власного капіталу згідно з відповідним по суті прийнятим податковим законодавством.
Балансова вартість (carrying amount)	Сума, за якою активи або зобов'язання визнаються у звіті про фінансовий стан.
Безперервність діяльності (підприємство, що діє безперервно) (going concern)	Підприємство вважається таким, що діє безперервно, якщо управлінський персонал не має наміру ліквідувати підприємство або припинити його комерційну діяльність або не має реальних альтернатив вчинити інакше.
Бізнес (business)	Сукупність видів діяльності, що здійснюються, та активів, що використовуються, з метою забезпечення: а) доходу інвесторам або

б) зменшення витрат або отримання інших економічних вигід безпосередньо та пропорційно кількості власників страхових полісів або учасників.

Зазвичай бізнес складається з залучених ресурсів, застосованих до цих ресурсів процесів та їх кінцевих продуктів, які використовуються або використовуватимуться для створення доходів. Якщо в переданій сукупності видів діяльності та активів є гудвіл, слід вважати, що передана сукупність є бізнесом.

**Біологічний актив
(biological asset)**

Жива тварина чи рослина.

**Будівельний контракт
(construction contract)**

Контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології, функціонування чи за їх кінцевим призначенням чи використанням.

**Валові інвестиції в оренду
(gross investment in a lease)**

Сукупна сума:

а) мінімальних орендних платежів, які має отримати орендодавець за угодою про фінансову оренду, та

б) будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, нарахованої орендодавцем.

**Валюта подання
(presentation currency)**

Валюта, в якій подаються фінансові звіти.

**Вартість при використанні
(value in use)**

Теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, отримують від активу чи одиниці, яка генерує грошові кошти.

**Вартість фінансового активу чи фінансового зобов'язання, що амортизується
(amortised cost of a financial asset or financial liability)**

Вартість фінансового активу чи фінансового зобов'язання на момент первісного визнання за вирахуванням виплат основної суми, плюс чи мінус сукупна амортизація, за допомогою методу ефективного відсотка будь-якої різниці між первісною вартістю та сумою погашення, та мінус зменшення (пряме або через використання рахунку резерву) на зменшення корисності чи неможливість стягнення.

Вартість, що амортизується

Вартість активу або інша сума, що замінює таку вартість (у фінансовій звітності), за вирахуванням його ліквідаційної

(depreciable amount)	вартості.
Визнання (recognition)	Процес включення до звіту про фінансовий стан чи звіту про сукупний дохід статті, яка відповідає визначенню елемента та таким критеріям визнання: а) існує ймовірність надходження до підприємства або вибуття з нього будь-якої пов'язаної зі статтею майбутньої економічної вигоди; б) стаття має собівартість або вартість, яку можна достовірно оцінити.
Власні викуплені акції (treasury shares)	Інструменти власного капіталу самого підприємства, утримувані підприємством або іншими членами консолідованої групи.
Виплати по закінченні трудової діяльності (post-employment benefits)	Виплати працівникам (окрім виплат при звільненні), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності.
Виплати працівникам (employee benefits)	Усі форми компенсації, що їх надає підприємство в обмін на послуги, надані працівниками.
Виплати при звільненні (termination benefits)	Виплати працівникам, що підлягають сплаті в результаті: а) прийняття підприємством рішення про звільнення працівника до встановленої дати його виходу на пенсію або б) прийняття працівником рішення про добровільне звільнення в обмін на ці виплати.
Високо ймовірний (highly probable)	Значно більш імовірний, ніж просто ймовірний.
Витрати (expenses)	Зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття або амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам капіталу.
Витрати на позики (borrowing costs)	Витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені підприємством у зв'язку із запозиченням коштів.

Забезпечення (provision)	Зобов'язання з невизначеним строком або сумою погашення.
Відповідальність перед суспільством (public accountability)	Відповідальність перед існуючими та потенційними надавачами ресурсів та іншими сторонніми по відношенню до підприємства особами, які приймають економічні рішення, але не мають повноважень вимагати складати звіти з урахуванням специфіки їх інформаційних потреб. Підприємство має відповідальність перед суспільством тоді, коли: а) його боргові зобов'язання чи інструменти власного капіталу перебувають в обігу на публічному ринку або знаходяться у процесі випуску для обігу на публічному ринку (вітчизняна чи іноземна фондова біржа або позабіржовий ринок, включаючи місцевий та регіональний ринки), або б) він має на відповідальному зберіганні активи великої групи сторонніх осіб, і це є одним з основних видів його діяльності. Як правило, це відноситься до банків, кредитних спілок, страхових компаній, брокерів/дилерів, взаємних фондів та інвестиційних банків.
Відстрочений податок (deferred tax)	Податок на прибуток, що підлягає сплаті (відшкодуванню), виходячи з оподаткованого прибутку (податкового збитку) за майбутні звітні періоди, внаслідок минулих операцій чи подій.
Відстрочені податкові активи (deferred tax assets)	Суми податку на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх звітних періодах, відповідно до: а) тимчасових різниць; б) перенесення невикористаних податкових збитків на майбутні періоди період; в) перенесення невикористаних податкових пільг/кредитів на майбутні періоди.
Відстрочені податкові зобов'язання (deferred tax liabilities)	Податок на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до тимчасових різниць.
Власний капітал (equity)	Залишкова частка в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.

Власники (owners)	Утримувачі інструментів власного капіталу.
Внутрішня вартість (intrinsic value)	Різниця між справедливою вартістю акцій, на які контрагент має (умовне чи безумовне) право підписатися або які він має право отримати, та ціною (якщо така є), яку контрагент повинен (чи буде повинен) сплатити за ці акції. Наприклад, опціон на акції з ціною виконання 15 гр.о., справедлива вартість яких становить 20 гр.о., має внутрішню вартість 5 гр.о. [*грошові одиниці позначено (гр.о.)]
Збиток від зменшення корисності (impairment loss)	Сума, на яку балансова вартість активу перевищує а) його ціну продажу за вирахуванням витрат на завершення, виготовлення та продаж, якщо актив відноситься до запасів, або б) його справедливую вартість за вирахуванням витрат на продаж, якщо актив відноситься до інших активів.
Гарантовані виплати працівникам (vested benefits)	Виплати, права на які (згідно з умовами програми пенсійних виплат) не залежать від майбутньої трудової діяльності.
Грошові кошти (cash)	Готівка в касі та депозити до запитання.
Грошові потоки (cash flows)	Надходження та вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.
Група (group)	Материнське підприємство та всі його дочірні підприємства.
Гудвіл (goodwill)	Майбутні економічні вигоди, що виникають від активів, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати.
Дата надання (grant date)	Дата, на яку підприємство та інша сторона (включаючи працівника) погоджуються на угоду про платіж на основі акцій, яка укладеється, якщо підприємство та контрагент мають спільне розуміння умов угоди. На дату надання підприємство передає контрагентові право на грошові кошти, інші активи або інструменти власного капіталу підприємства за умови виконання визначених угод (за їх наявності). Якщо така угода підлягає затвердженню (наприклад, акціонерами), тоді дата надання – це дата затвердження.

Дата переходу на МСФЗ для МСП (date of transition to the IFRS for SMEs)	Початок першого періоду, за який підприємство подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ для МСП у своїх перших фінансових звітах за МСФЗ для МСП.
Держава (state)	Загальнодержавний, регіональний або місцевий уряд.
Державна програма (виплат працівникам) (state (employee benefit) plan)	Передбачені законодавством програми виплат працівникам, які охоплюють всі підприємства (або всі підприємства певної категорії, наприклад, певної галузі) та якими управляють загальнодержавні або місцеві органи влади чи інші відомства (наприклад, незалежне агентство, створене спеціально з цією метою), які не підлягають контролю або впливу підприємства, що звітує.
Державні гранти (government grants)	Допомога держави у формі передачі ресурсів підприємству в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства.
Доречність (relevance)	Якість інформації, що дозволяє їй впливати на економічні рішення користувачів, допомагаючи їм оцінити минулі, нинішні чи майбутні події або підтверджуючи чи виправляючи їхні минулі оцінки.
Дослідження (research)	Оригінальне та заплановане вивчення з метою отримання і розуміння нових наукових або технічних знань.
Достовірність (reliability)	Якість інформації, що забезпечує відсутність в неї суттєвих помилок та упередженості й достовірно відображає те, що вона призначена відображати або що, як обґрунтовано можна очікувати, буде відображати.
Дохід (income)	Збільшення економічних вигід протягом звітного 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.
Дохід від звичайної діяльності (revenue)	Валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в звичайному ході діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.
Дочірнє підприємство (subsidiary)	Підприємство, у тому числі некорпоративне підприємство, наприклад партнерство, що контролюється іншим

підприємством (яке називається материнським).

Еквівалент грошових коштів (cash equivalent)	Короткострокові високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів та несуть незначний ризик зміни їхньої вартості.
Ефективна відсоткова ставка (effective interest rate)	Ставка, за якою дисконтуються попередньо розраховані майбутні виплати або надходження грошових коштів протягом очікуваного строку дії фінансового інструменту або, у разі доцільності, протягом більш короткого періоду до чистої балансової вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання.
Ефективність хеджування (effectiveness of a hedge)	Ступінь, до якого зміни справедливої вартості або грошових потоків від об'єкта хеджування, що їх можна віднести до хеджованого ризику, згортаються внаслідок змін справедливої вартості або грошових потоків інструмента хеджування.
Заборгованість за позиками (loans payable)	Фінансові зобов'язання крім короткострокової кредиторської заборгованості за товари чи послуги на умовах звичайного кредиту.
Загальний сукупний прибуток (total comprehensive income)	Зміна власного капіталу протягом періоду, яка є результатом операцій та інших подій, крім змін, які є результатом операцій з власниками, що виступають у цій якості (така зміна дорівнює сумі прибутку чи збитку та інших статей сукупного доходу).
Запаси (inventories)	Активи, які: а) утримуються для продажу в звичайному ході діяльності; 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.
Зведена фінансова звітність (combined financial statements)	Фінансові звіти двох або більше підприємств, які контролюються одним інвестором.
Звіт про дохід та нерозподілений прибуток (statement of income and retained earnings)	Фінансовий звіт, в якому відображаються прибуток чи збиток та зміни нерозподіленого прибутку за даний період.
Звіт про зміни у	Фінансовий звіт, в якому відображається прибуток чи збиток за

власному капіталі (statement of changes in equity)	даний період, статті доходу та витрат, визнаних безпосередньо у власному капіталі за даний період, вплив змін облікової політики та виправлення визнаних в даному періоді помилок, а також (залежно від обраної для підприємства форми звіту) сум операцій протягом періоду з учасниками власного капіталу, що виступають у цій якості.
Звіт про прибутки та збитки (income statement)	Фінансовий звіт, в якому відображаються всі визнані у звітному періоді статті доходів та витрат, за винятком статей іншого сукупного доходу.
Звіт про рух грошових коштів (statement of cash flows)	Фінансовий звіт, в якому відображається інформація про зміни грошових коштів підприємства та їх еквівалентів за даний період, причому зміни протягом даного періоду наводяться окремо в розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.
Звіт про сукупний дохід (statement of comprehensive income)	Фінансовий звіт, в якому відображаються всі визнані у даному періоді статті доходів та витрат, у тому числі й статті, визнанні при визначенні прибутку чи збитку (що становить проміжний підсумок у звіті про сукупний дохід) та статті іншого сукупного доходу. Якщо підприємство приймає рішення подавати як звіт про прибутки та збитки, так і звіт про сукупний дохід, то останній починається з прибутку чи збитку, а потім відображає статті іншого сукупного доходу.
Звіт про фінансовий стан (statement of financial position)	Фінансовий звіт, в якому відображається взаємозв'язок між активами, зобов'язаннями та власним капіталом підприємства на конкретну дату (яка також носить назву «дата балансу»).
Звітна дата (reporting date)	Кінцева дата останнього періоду, за який складена фінансова звітність або проміжний фінансовий звіт.
Звітний період (reporting period)	Період, за який складена фінансова звітність або проміжний фінансовий звіт.
Зміна в обліковій оцінці (change in accounting estimate)	Коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього стану активів і зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід та зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових подій та, відповідно, не є виправленнями помилок.
Зобов'язання (liability)	Теперішня заборгованість підприємства, яка виникає в результаті минулих подій, і погашення якої, за очікуванням,

спричинить вибуття з підприємства ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди.

Зобов'язання за визначеними виплатами (defined benefit liability)

Теперішня вартість зобов'язання на дату звітності за вирахуванням справедливої вартості на дату звітності активів програми (за їхньої наявності), за рахунок яких безпосередньо погашатиметься заборгованість.

Теперішня вартість зобов'язання за визначеними виплатами (defined benefit obligation (present value of))

Теперішня вартість (без вирахування будь-яких активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному та попередніх періодах.

Зрозумілість (understandability)

Якість інформації, яка робить її доступною для користувачів, що мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку й прагнуть вивчати інформацію з достатньою ретельністю.

Ймовірний (probable)

Скоріше можливий, ніж неможливий.

Інвестиційна діяльність (investing activities)

Придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Інвестиційна нерухомість (investment property)

Нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), яка утримується (власником чи орендарем за 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, наданні послуг чи для адміністративних цілей або
- б) продажу в звичайному ході діяльності.

Інструмент хеджування (hedging instrument)

В цілях здійснення спеціального обліку хеджування для МСП, відповідно до Розділу 12 цього МСП, інструментом хеджування є фінансовий інструмент, який відповідає всім з наведених нижче умов:

- а) є процентним свопом, валютним свопом, валютним форвардним контрактом, товарним форвардним контрактом, який вважається дуже ефективним для компенсації ризику зазначеного у параграфі 12.17, що визначений як хеджований ризик;

б) залучає сторону, яка є зовнішньою по відношенню до підприємства, що звітує (тобто зовнішню по відношенню до групи, сегмента, чи окремого підприємства, відображеного у звітності);

в) його умовна сума дорівнює визначеній основній чи умовній сумі об'єкту хеджування.

г) має визначену дату погашення, не пізніше

i) строку погашення фінансового інструмента, що хеджується,

ii) очікуваного розрахунку за зобов'язанням придбати чи продати товар або

iii) виникненням високо ймовірної прогнозованої валютної чи товарної операції, що хеджується;

г) не має положень щодо попередньої оплати, дострокового припинення чи продовження.

Суб'єкт господарювання, що приймає рішення застосовувати для обліку фінансових інструментів МСБО 39, повинен керуватися не даним визначенням інструменту хеджування, а визначенням, наведеним у зазначеному стандарті.

**Інший сукупний дохід
(other comprehensive
income)**

Статті доходу та витрат (включаючи коригування з перекласифікації), що не визнані в прибутку або збитку, як це дозволяють або вимагають інші МСФЗ.

**Клас активів (class of
assets)**

Група активів, однакових за характером та використанням у діяльності підприємства.

**Компонент підприємства
(component of an entity)**

Діяльність чи грошові потоки, які можна чітко розрізнити від решти підприємства операційно або для цілей фінансової звітності.

**Консолідовані фінансові
звіти (consolidated
financial statements)**

Фінансові звіти материнського підприємства та його дочірніх підприємств, подані як звіти одного економічного суб'єкта господарювання.

Конструктивне

Зобов'язання, яке є наслідком дій підприємства, коли:

зобов'язання

(constructive obligation)

а) підприємство повідомило інші сторони, що воно візьме на себе певні зобов'язання згідно з порядком, встановленим минулою практикою або достатньо конкретно поточною заявою, а також

б) в результаті підприємство створило в інших сторін обгрунтоване очікування, що воно виконає ці зобов'язання.

**Контролюючий учасник
(venturer)**

Сторона, яка є учасником спільного підприємства та здійснює спільний контроль за цим спільним підприємством.

**Контроль (за
підприємством) (control
(of an entity))**

Повноваження керувати фінансовою та операційною політикою підприємства з метою одержання вигід від його діяльності.

**Ліквідаційна вартість
(активу) (residual value
(of an asset))**

Попередньо розрахована сума, що її підприємство може на поточний час отримати від вибуття активу після вирахування попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває у стані, який очікується наприкінці його строку корисної експлуатації.

**Малі та середні
підприємства (small and
medium-sized entities)**

Підприємства, які:

а) не мають відповідальності перед суспільством та

б) оприлюднюють для зовнішніх користувачів фінансову звітність загального призначення.

Підприємство має відповідальність перед суспільством тоді, коли:

а) воно подає або проходить процес подання фінансової звітності до комісії з цінних паперів або іншої регуляторної організації з метою випуску будь-якого класу інструментів на публічний ринок, або

б) воно має на відповідальному зберіганні активи великої групи сторонніх осіб, і це є одним з основних видів його діяльності. Як правило, це стосується банків, кредитних спілок, страхових компаній, брокерів/дилерів, взаємних фондів та інвестиційних банків.

Материнське

Підприємство, яке має одне або кілька дочірніх підприємств.

підприємство (parent)

**Мета фінансових звітів
(objective of financial
statements)**

Надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки підприємства, яка є корисною для прийняття економічних рішень широким спектром користувачів, котрі не мають повноважень вимагати складання звітів з урахуванням специфіки їх інформаційних потреб.

**Метод ефективного
відсотка (effective interest
method)**

Метод обчислення амортизованої собівартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання (або групи фінансових активів чи фінансових зобов'язань) та розподілу процентного доходу чи процентних витрат протягом відповідного періоду.

**Метод нарахування
прогнозованих одиниць
(projected unit credit
method)**

Метод актуарної оцінки, за яким кожний період надання послуг розглядають як такий, що веде до виникнення права на додаткову одиницю виплати, та окремо оцінюють кожну одиницю з метою формування остаточного зобов'язання (інколи його називають методом нарахованої виплати, розподіленої пропорційно на період надання послуг, або методом «виплати / роки надання послуг»).

**Міжнародні стандарти
фінансової звітності
(МСФЗ) (International
Financial Reporting
Standards (IFRSs))**

Стандарти та Тлумачення, прийняті Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють:

- а) Міжнародні стандарти фінансової звітності;
- б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
- в) Тлумачення, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (КТМФЗ) або колишнім Постійним комітетом з тлумачень (ПКТ).

**Монетарні статті
(monetary items)**

Утримувані одиниці валюти, а також активи та зобов'язання, що їх мають отримати або сплатити у фіксованій або визначеній кількості одиниць валюти.

Набувати право (vest)

Отримувати право. Право контрагента (за угодою про платіж на основі акцій) отримувати грошові кошти, інші активи або інструменти власного капіталу підприємства набувається тоді, коли право контрагента більше не залежить від виконання будь-яких умов набуття права.

**Надходження від інших
операцій (gains)**

Збільшення економічних вигід, яке відповідає визначенню доходу, а не валового доходу.

**Накопичувальні
компенсації за**

Компенсації за відсутність, які переносяться на наступні періоди та можуть використовуватись у майбутніх періодах, якщо права

відсутність (accumulating compensated absences)	поточного періоду не використані повністю.
Неконтролююча частка (non-controlling interest)	Власний капітал в дочірньому підприємстві, який не відноситься, прямо або опосередковано, до материнського підприємства
Нематеріальний актив (intangible asset)	Ідентифікований немонетарний актив, який не має фізичної сутності. Такий актив можна ідентифікувати, якщо він: а) може бути відокремленим, тобто його можна відокремити або від'єднати від підприємства та продати, передати, віддати в оренду або обміняти, окремо чи спільно з іншим контрактом, активом чи зобов'язанням, або б) виникає з договірних чи інших передбачених законом прав, незалежно від того, чи такі права можна передати або відокремити від підприємства або від інших прав та обов'язків.
Неможливий (impracticable)	Застосування вимоги є неможливим, якщо підприємство не може застосувати її, навіть після докладання всіх відповідних зусиль.
Об'єднання бізнесу (business combination)	Об'єднання окремих підприємств або бізнесів в один суб'єкт господарювання, що звітує.
Об'єкт хеджування (hedged item)	Для цілей здійснення спеціального обліку хеджування для МСП, відповідно до Розділу 12, об'єктом хеджування є: а) відсотковий ризик боргового інструменту, оціненого за амортизованою вартістю; б) ризик, пов'язаний з іноземною валютою чи відсотковою ставкою у твердій угоді або високо ймовірній прогнозованій операції; в) ціновий ризик товару, який утримується або у твердій угоді, або у високо ймовірній прогнозованій операції з придбання чи продажу товару; або г) валютний ризик у чистій інвестиції в іноземну діяльність.

Достовірне подання (відображення) (fair presentation)	Правдиве представлення наслідків операцій, інших подій та умов згідно з оцінками та критеріями визнання активів, зобов'язань, доходів та витрат.
Обачність (prudence)	Дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінюванні за умов невизначеності, для того, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати - занижені.
Облікова політика (accounting policies)	Конкретні принципи, основи, домовленості, правила та процедури, що застосовуються підприємством звітності при складанні та поданні фінансових звітів.
Обтяжливий контракт (onerous contract)	Контракт, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від контракту.
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.
Окремі фінансові звіти (separate financial statements)	Звітність, подана материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільно контрольованого підприємства, в яких інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів та чистих активів об'єктів інвестування.
Операційна оренда (operating lease)	Оренда, за якою не передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності. Оренда, яка не є операційною, вважається фінансовою.
Операційна діяльність (operating activities)	Основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.
Операційний сегмент (operating segment)	Операційний сегмент – це компонент підприємства: а) який здійснює господарську діяльність, від якої він може отримувати доходи та нести витрати (включаючи доходи та витрати, що пов'язані з операціями з іншими компонентами цього підприємства); б) операційні результати якого регулярно переглядаються вищим

керівником з операційної діяльності підприємства з метою прийняття рішень про ресурси, які слід розподілити на сегмент, та оцінювання результатів його діяльності; а також

в) про який доступна дискретна фінансова інформація.

Операція зі зв'язаною стороною (related party transaction)

Передача ресурсів, послуг або зобов'язань між зв'язаними сторонами, незалежно від того, чи призначається ціна.

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій (share-based payment transaction)

Операція, в якій підприємство отримує товари чи послуги (в тому числі послуги працівників) в оплату за інструменти власного капіталу підприємства (включаючи акції чи опціони на акції) або купує товари чи послуги, беручи на себе зобов'язання перед постачальником цих товарів чи послуг на суми, які розраховуються на основі ціни акцій підприємства або інших інструментів власного капіталу підприємства.

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів (cash-settled share-based payment transaction)

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій і в якій підприємство купує товари чи послуги, беручи на себе зобов'язання перевести грошові кошти або інші активи постачальникові цих товарів чи послуг на суми, які ґрунтуються на ціні (або вартості) акцій підприємства чи інших інструментів його власного капіталу.

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструмента власного капіталу (equity-settled share-based payment transaction)

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій і в якій підприємство отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти власного капіталу підприємства (включаючи акції або опціони на акції).

Оподаткований прибуток (податковий збиток) (taxable profit (tax loss))

Прибуток (збиток) за звітний період, щодо якого підлягає сплаті (відшкодуванню) податок на прибуток, який визначається згідно з правилами, встановленими податковими органами. Оподаткований прибуток дорівнює оподаткованому доходу за вирахуванням сум, які відносяться на валові витрати.

Оренда (lease)

Угода, за якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або низку платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу.

Основні засоби (property, plant and equipment)

Матеріальні активи, які:

а) утримують для використання у виробництві або постачанні

товарів чи послуг, для надання в оренду, інвестування або для адміністративних цілей;

б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше ніж одного періоду.

Оцінка (measurement)

Процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів у звіті про фінансовий стан та у звіті про сукупний прибуток.

Перспективне застосування (зміни облікової політики) (prospective application (of a change in accounting policy))

Застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Підприємство, що вперше застосовує МСФЗ для МСП (first-time adopter of the IFRS for SMEs)

Підприємство, яке подає свою першу річну фінансову звітність, складену відповідно до МСФЗ для МСП, незалежно від того, чи попередньою концептуальною основою для нього був повний комплекс МСФЗ або інший комплекс стандартів бухгалтерського обліку.

По суті прийнятий (substantively enacted)

Ставки податку вважаються по суті прийнятими, якщо необхідні для процесу прийняття майбутні події не змінять його результат.

Зв'язана сторона (related party)

Зв'язана сторона – це фізична чи юридична особа, яка є зв'язаною з підприємством, що складає фінансову звітність (підприємством, що звітує).

а) Фізична особа або близький родич такої фізичної особи вважається зв'язаною з підприємством, що звітує, якщо така фізична особа:

i) є членом провідного управлінського персоналу підприємства, що звітує, або його материнського підприємства;

ii) здійснює контроль над підприємством, що звітує; або

iii) здійснює спільний контроль чи здійснює суттєвий вплив на підприємство, що звітує, або суттєвий відсоток голосів у такому підприємстві.

б) Юридична особа вважається пов'язаною з підприємством, що звітує, якщо існує будь-яка з таких умов:

i) така юридична особа та підприємство, що звітує, є членами однієї групи (це означає, що кожне материнське підприємство, дочірнє підприємство та споріднене дочірнє підприємство є зв'язаним з іншими);

ii) будь-яке з цих підприємств є асоційованим чи спільним підприємством (або членом групи, до складу якої входить інше підприємство);

iii) обидва підприємства є спільними підприємствами третього;

iv) будь-яке із цих підприємств є спільним підприємством третьої особи, а інше підприємство є асоційованим підприємством третьої особи;

v) юридична особа є програмою виплат по закінченні трудової діяльності на користь працівників підприємства, що звітує, або підприємства, пов'язаного з тим, що звітує. Якщо підприємство, що звітує, само є такою програмою, працевластувачі – спонсори також є пов'язаними з цією програмою;

vi) юридична особа перебуває під контролем або спільним контролем особи, що зазначена в пункті а);

vii) фізична особа, визначена у пункті а)i), має суттєве право голосу на підприємстві;

viii) фізична особа, визначена у пункті а)ii), має суттєвий вплив на підприємство або суттєвий відсоток голосів у ньому.

ix) фізична особа або близький родич такої фізичної особи, має як суттєвий вплив на підприємство чи суттєвий відсоток голосів у ньому, так і спільний контроль над підприємством, що звітує.

x) член ключового управлінського персоналу підприємства або його материнського підприємства, або близький родич такої фізичної особи здійснює контроль або спільний контроль над підприємством, що звітує, чи має суттєвий відсоток голосів у ньому.

Повний комплекс МСФЗ (full IFRSs)	Міжнародні стандарти фінансової звітності інші, ніж <i>МСФЗ для МСП</i> .
Податкові витрати (tax expense)	Загальна сума, що включається до загального сукупного доходу чи власного капіталу за звітний період відповідно до поточних податків та відстрочених податків.
Податок на прибуток (income tax)	Всі вітчизняні та іноземні податки, базою яких є оподаткований прибуток. Податок на прибуток включає такі податки, як податок на репатріацію прибутків, який має сплачувати дочірнє підприємство, асоційоване чи спільне підприємство, на прибутки, які воно перераховує підприємству, що звітує.
Помилки (errors)	Пропуски та викривлення у фінансових звітах підприємства за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка: а) була наявна, коли фінансові звіти за ці періоди затвердили до випуску; б) за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою та врахованою при складанні та поданні цих фінансових звітів.
Поточний податок (current tax)	Сума податку на прибуток, що підлягає сплаті (відшкодуванню), виходячи з оподаткованого прибутку (податкового збитку) за поточний чи минулі звітні періоди.
Прибуток або збиток (profit or loss)	Сукупний дохід мінус витрати, крім компонентів іншого сукупного доходу.
Примітки (до фінансових звітів) (notes (to financial statements))	Примітки містять інформацію на додаток до поданої в звіті про фінансовий стан, звіті про сукупний дохід, звіті про прибутки та збитки (якщо його подають), комбінованому звіті про дохід та нерозподілений прибуток (якщо подається), звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів. Примітки надають описове пояснення чи розкриття відображених у цих звітах статей та інформацію про статті, які не відповідають вимогам до визнання у цих звітах.
Принцип нарахування в обліку (accrual basis of accounting)	Вплив операцій та інших подій визнається тоді, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримуються або сплачуються гроші чи їх еквіваленти); вони відображаються в облікових регістрах і наводяться у фінансових звітах періоди тих періодів, до яких вони відносяться.

Припинена діяльність (discontinued operation)	Сегмент підприємства, який було ліквідовано або який класифікується як утримуваний для продажу та а) являє собою окремий основний напрямок бізнесу чи 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.
Припинення визнання (derecognition)	Виключення раніше визнаного активу або зобов'язання зі звіту про фінансовий стан підприємства.
Припустима ставка відсотка при оренді (interest rate implicit in the lease)	Ставка дисконту, яка на початку строку оренди веде до того, що сукупна теперішня вартість а) мінімальних орендних платежів та б) негарантованої ліквідаційної вартості має дорівнювати сумі і) справедливої вартості зданого в оренду активу та ii) будь-яких початкових прямих витрат орендодавця.
Прогнозована операція (forecast transaction)	Неоформлена угодою, але передбачувана майбутня операція.
Програми (виплат) за участю кількох працедавців (multi-employer (benefit) plans)	Програми з визначеним внеском (окрім державних програм) або програми з визначеною виплатою (крім державних програм), які: а) об'єднують внесені різними підприємствами активи, які не перебувають під спільним контролем, а також б) використовують ці активи для надання виплат працівникам більше ніж одного підприємства, на підставі того, що суми внесків та виплат визначаються незалежно від типу підприємства, на якому працюють ці працівники.
Програми виплат по закінченні трудової діяльності (post-employment benefit plans)	Офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими підприємство здійснює виплати по закінченні трудової діяльності одному або кільком працівникам.
Програми з визначеним внеском (defined contribution plans)	Програми виплат по закінченні трудової діяльності, за якими підприємство сплачує фіксовані внески окремій юридичній особі (фонду) та не матиме юридичного чи конструктивного

зобов'язання сплачувати подальші внески або здійснювати прямі виплати працівникам, якщо фонд не матиме достатньо активів для здійснення всіх виплат працівникам, пов'язаних з їхніми послугами у поточному та попередніх періодах.

Програми з визначеною виплатою (defined benefit plans)

Програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

Проміжний період (interim period)

Період фінансової звітності, коротший за повний фінансовий рік.

Проміжний фінансовий звіт (interim financial report)

Фінансовий звіт, що складається або з повного комплексу фінансових звітів або з комплексу скороченої фінансової звітності за проміжний період.

Відсоткова ставка додаткових запозичень орендаря (lessee's incremental borrowing rate of interest)

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 з подібним забезпеченням.

Результати діяльності (performance)

Відображений у звіті про сукупний дохід взаємозв'язок між доходом та витратами підприємства.

Ретроспективне застосування (зміни в обліковій політиці) (retrospective application (of a change in accounting policy))

Застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди.

Різниці у часі (timing differences)

Дохід чи витрати, які визнаються у прибутку чи збитку в одному періоді, але, згідно з податковим законодавством, включаються до оподаткованого доходу іншого періоду.

Розробки (development)

Застосування результатів наукових досліджень чи інших знань для планування чи проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, пристроїв, виробів, процесів, систем чи послуг до початку серійного виробництва або використання.

Рух грошових коштів (див. грошові потоки)

Надходження та вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Своєчасність (timeliness)

Надання інформації у фінансовій звітності протягом періоду

прийняття рішення.

Сільськогосподарська діяльність (agricultural activity)

Здійснення підприємством управління біологічним перетворенням біологічних активів на сільськогосподарську продукцію чи додаткові біологічні активи з метою продажу.

Сільськогосподарська продукція (agricultural produce)

Зібраний урожай біологічних активів підприємства.

Складний фінансовий інструмент (compound financial instrument)

Фінансовий інструмент, який з точки зору емітента містить і компонент зобов'язання, і компонент капіталу.

Спільне підприємство (joint venture)

Контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю. Спільні підприємства можуть приймати форму спільно контрольованої діяльності, спільно контрольованих активів або спільно контрольованих суб'єктів господарювання.

Спільний контроль (joint control)

Погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю, який існує лише тоді, коли стратегічні фінансові та операційні рішення, пов'язані з такою діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників).

Спільно контрольоване підприємство (jointly controlled entity)

Спільне підприємство, яке передбачає створення корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання, у яких кожний контролюючий учасник має частку. Такий суб'єкт господарювання здійснює діяльність так само, як і інші підприємства, за винятком того, що контрактна угода між контролюючими учасниками встановлює спільний контроль за економічною діяльністю суб'єкта господарювання.

Справедлива вартість (fair value)

Сума, за якою можна обміняти актив, погасити заборгованість або обміняти наданий інструмент власного капіталу в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Справедлива вартість мінус витрати на продаж (fair value less costs to sell)

Сума, яку можна отримати від продажу активу або одиниці, яка генерує грошові кошти, в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, за вирахуванням витрат на продаж.

Страховий контракт

Договір, за яким одна сторона (страховик) приймає значний

(insurance contract)	страховий ризик іншої сторони (власника страхового поліса), погодившись надати компенсацію власникові страхового поліса, якщо визначена непевна майбутня подія (страховий випадок) негативно вплине на власника страхового поліса.
Строк корисної експлуатації (useful life)	Період, протягом якого підприємство очікує використовувати актив, або кількість одиниць продукції чи подібних одиниць, які підприємство очікує отримати від активу.
Сума очікуваного відшкодування (recoverable amount)	Більша з двох оцінок активу (чи одиниці, яка генерує грошові кошти): справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж та його вартості при використанні.
Суттєвий (material)	Пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Визначальним чинником може бути як розмір чи характер окремої статті, так і поєднання статей.
Тверда угода (firm commitment)	Угода, що має обов'язкову силу, про обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на визначену майбутню дату (чи дати).
Теперішня вартість (present value)	Поточна оцінка теперішньої дисконтованої вартості майбутніх чистих грошових потоків у ході звичайної діяльності.
Тимчасові різниці (temporary differences)	Різниці між балансовою вартістю активу, зобов'язання чи іншої статті фінансових звітів та їх базою оподаткування, які, за очікуваннями підприємства, вплинуть на оподаткований прибуток при відшкодуванні чи сплаті балансової вартості активу чи зобов'язання (або, у випадку інших статей, ніж активи та зобов'язання, вплинуть на оподаткований прибуток у майбутньому).
Угода про концесію на обслуговування (service concession arrangement)	Угода, за якою уряд або інший державний орган залучають приватну компанію для розробки (чи модернізації), управління та підтримання інфраструктурних активів замовника, таких як дороги, мости, тунелі, аеропорти, розподільчі енергомережі, тюрми чи лікарні.
Умовна ставка відсотка (imputed rate of interest)	Найточніше визначена з двох наведених нижче ставок: а) домінуюча ставка на подібний інструмент емітента з подібним рейтингом кредитоспроможності або

б) ставка відсотка, яка дисконтує номінальну суму компенсації інструмента до поточної грошової ціни реалізації товарів чи надання послуг.

Умовна сума (notional amount)

Кількість валютних одиниць, бушелів, фунтів чи інших одиниць, зазначених у контракті на фінансовий інструмент.

Умовне зобов'язання (contingent liability)

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 підприємством, або

б) теперішнє 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 (contingent asset)

Можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться чи не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством.

Фінансова діяльність (financing activities)

Діяльність, що спричиняє зміни розміру та складу вкладеного капіталу та запозичень підприємства.

Фінансові звіти загального призначення (general purpose financial statements)

Фінансові звіти, які призначені для забезпечення загальних інформаційних потреб широкого спектру користувачів, що не мають можливості вимагати складати звіти, адаптовані до їх інформаційних потреб.

Фінансова оренда (finance lease)

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. Оренда, яка не є фінансовою, вважається операційною.

Фінансове зобов'язання (financial liability)

Будь-яке зобов'язання, що є:

а) контрактним зобов'язанням:

- i) передавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству або
 - ii) обмінюватися фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями з іншим підприємством за умов, які є потенційно несприятливими для підприємства, або
- б) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися інструментами власного капіталу самого підприємства, та:
- i) за яким підприємство зобов'язане або може бути зобов'язане надати змінну кількість інструментів власного капіталу самого підприємства, або
 - ii) розрахунки, за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обмін фіксованої суми грошових коштів чи іншого фінансового активу на фіксовану кількість інструментів власного капіталу самого підприємства. З цією метою до інструментів власного капіталу самого підприємства не відносять інструменти, які самі є контрактами на майбутнє отримання чи надання інструментів власного капіталу самого підприємства.

**Фінансовий актив
(financial asset)**

Будь-який актив, що є:

- а) грошовими коштами;
- б) інструментом власного капіталу іншого підприємства;
- в) контрактним правом:
 - i) отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства або
 - ii) обмінювати фінансові активи чи фінансові зобов'язання з іншим підприємством за умов, що є потенційно вигідними для підприємства або
- г) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися інструментами власного капіталу самого підприємства, та

- i) за яким підприємство зобов'язане чи може бути зобов'язаним отримати змінну кількість інструментів власного капіталу самого підприємства, або
- ii) розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж шляхом обміну фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість інструментів власного капіталу самого підприємства. З цією метою до інструментів власного капіталу підприємства не відносять інструменти, які самі є контрактами на майбутнє отримання чи надання інструментів власного капіталу самого підприємства.

**Фінансовий інструмент
(financial instrument)**

Контракт, який призводить до виникнення фінансового активу в одному підприємстві і фінансового зобов'язання чи інструмента власного капіталу в іншому підприємстві суб'єкті господарювання.

**Фінансовий стан
(financial position)**

Взаємозв'язок між активами, зобов'язаннями та власним капіталом підприємства, відображеними у звіті про фінансовий стан.

Фінансові звіти (financial statements)

Структуроване подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності та руху грошових коштів підприємства.

Фінансування (виплат по закінченні трудової діяльності (funding of post-employment benefits))

Внески підприємства, а інколи його працівників, до суб'єкта господарювання чи фонду, який є юридично відокремленим від підприємства, що звітує, та з якого здійснюються виплати працівникам.

**Функціональна валюта
(functional currency)**

Валюта основного економічного середовища, в якому підприємство здійснює свою діяльність.

Цінні папери, що перебувають в обігу на публічному ринку (боргові зобов'язання чи інструменти власного капіталу) (publicly traded (debt or equity instruments))

Цінні папери, що перебувають в обігу або знаходяться у процесі випуску для обігу на публічному ринку (вітчизняна чи іноземна фондова біржа або позабіржовий ринок, включаючи місцевий та регіональний ринки).

**Чисті інвестиції в оренду
(net investment in a lease)**

Валові інвестиції в оренду, дисконтовані за припустимою при оренді відсотковою ставкою.