

МСФЗ та МСБО

Міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку,
оприлюднені на сайті Міністерства фінансів України
*(переклад Концептуальної основи — 2022 рік,
МСФЗ, МСБО та тлумачень — 2023 рік)*

ЗМІСТ

Концептуальна основа фінансової звітності

МСФЗ

МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»

МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»

МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»

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

МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин»

МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»

МСФЗ 8 «Операційні сегменти»

МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»

МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»

МСФЗ 11 «Спільна діяльність»

МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання»

МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»

МСФЗ 14 «Відстрочені рахунки тарифного регулювання»

МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»

МСФЗ 16 «Оренда»

МСФЗ 17 «Страхові контракти»

МСБО

МСБО 1 «Подання фінансової звітності»

МСБО 2 «Запаси»

МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»

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

МСБО 10 «Події після звітного періоду»

МСБО 12 «Податки на прибуток»

МСБО 16 «Основні засоби»

МСБО 19 «Виплати працівникам»

МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»

МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»

МСБО 23 «Витрати за позиками»

МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони»

МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення»

МСБО 27 «Окрема фінансова звітність»

МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»

МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»

МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»

МСБО 33 «Прибуток на акцію»

МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність»

МСБО 36 «Зменшення корисності активів»

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

МСБО 38 «Нематеріальні активи»

МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»

МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»

МСБО 41 «Сільське господарство»

Тлумачення

КТМФЗ 1 «Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведення з експлуатації, відновлення та подібних зобов'язаннях»

КТМФЗ 2 «Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти»

КТМФЗ 5 «Права на частки у фондах на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію»

КТМФЗ 6 «Зобов'язання, що виникають внаслідок участі у специфічному ринку - відходів електричного та електронного обладнання»

КТМФЗ 7 «Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»

КТМФЗ 10 «Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності»

КТМФЗ 12 «Угоди про концесію послуг»

КТМФЗ 14 «МСБО 19 – Обмеження на активи за визначеною виплатою, вимоги щодо мінімального фінансування та їх взаємозв'язок»

КТМФЗ 16 «Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю»

КТМФЗ 17 «Розподіл негрошових активів власникам»

КТМФЗ 19 «Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу»

КТМФЗ 20 «Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі»

КТМФЗ 21 «Обов'язкові платежі»

КТМФЗ 22 «Операції в іноземній валюті та сплачена авансом компенсація»

КТМФЗ 23 «Невизначеність щодо підходів до податку на прибуток»

ПКТ-7 «Введення євро»

ПКТ-10 «Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю»

ПКТ-25 «Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів»

ПКТ-29 «Угоди про концесію послуг: розкриття інформації»

ПКТ-32 «Нематеріальні активи: витрати на вебсайт»

Загальні роз'яснення Мінфіну

Концептуальна основа фінансової звітності

Концептуальна основа фінансової звітності видана Радою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у вересні 2010 р. Переглянута в березні 2018 року.

ЗМІСТ

з пункту

СТАТУС І МЕТА КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ	СМ1.1
РОЗДІЛ 1: МЕТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ	
ВСТУП	1.1
МЕТА, КОРИСНІСТЬ ТА ОБМЕЖЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ	1.2
ІНФОРМАЦІЯ ПРО ЕКОНОМІЧНІ РЕСУРСИ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО ЗВІТУЄ, ВИМОГИ ДО НЬОГО ТА ЗМІНИ У РЕСУРСАХ ТА ВИМОГАХ	1.12
Економічні ресурси та вимоги	1.13
Зміни в економічних ресурсах та вимогах	1.15
Фінансові результати, відображені в бухгалтерському обліку за принципом нарахування	1.17
Фінансові результати, відображені за минулими грошовими потоками	1.20
Зміни в економічних ресурсах та вимогах, що виникли не внаслідок фінансових результатів	1.21
ІНФОРМАЦІЯ ПРО ВИКОРИСТАННЯ ЕКОНОМІЧНИХ РЕСУРСІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ	1.22
РОЗДІЛ 2: ЯКІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ КОРИСНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	
ВСТУП	2.1
ЯКІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ КОРИСНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	2.4
Основоположні якісні характеристики	2.5
Посилювальні якісні характеристики	2.23
ВАРТІСНЕ ОБМЕЖЕННЯ НА КОРИСНУ ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ	2.39
РОЗДІЛ 3: ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА СУБ'ЄКТ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО ЗВІТУЄ	
ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ	3.1
Мета і сфера застосування фінансової звітності	3.2
Звітний період	3.4
Точка зору, прийнята у фінансовій звітності	3.8
Припущення про безперервність діяльності	3.9
СУБ'ЄКТ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО ЗВІТУЄ	3.10
Консолідована та неконсолідована фінансова звітність	3.15
РОЗДІЛ 4: ЕЛЕМЕНТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	

ВСТУП	4.1
ВИЗНАЧЕННЯ АКТИВУ	4.3
Право	4.6
Потенціал створення економічних вигід	4.14
Контроль	4.19
ВИЗНАЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	4.26
Обов'язок	4.28
Передання економічного ресурсу	4.36
Теперішній обов'язок унаслідок минулих подій	4.42
АКТИВИ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	4.48
Одиниця обліку	4.48
Контракти, що підлягають виконанню в майбутньому	4.56
Сутність контрактних прав і контрактних обов'язків	4.59
ВИЗНАЧЕННЯ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	4.63
ВИЗНАЧЕННЯ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ	4.68
РОЗДІЛ 5: ВИЗНАННЯ ТА ПРИПИНЕННЯ ВИЗНАННЯ	
ПРОЦЕС ВИЗНАННЯ	5.1
КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ	5.6
Доречність	5.12
Правдиве подання	5.18
ПРИПИНЕННЯ ВИЗНАННЯ	5.26
РОЗДІЛ 6: ОЦІНКА	
ВСТУП	6.1
ОСНОВИ ОЦІНКИ	6.4
Історична собівартість	6.4
Поточна вартість	6.10
ІНФОРМАЦІЯ, ЯКУ НАДАЮТЬ КОНКРЕТНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ	6.23
Історична собівартість	6.24
Поточна вартість	6.32
ЧИННИКИ ДЛЯ ВРАХУВАННЯ ПРИ ВИБОРІ ОСНОВИ ОЦІНКИ	6.43
Доречність	6.49

Правдиве подання	6.58
Посилювальні якісні характеристики та вартісне обмеження	6.63
Чинники, специфічні для первісної оцінки	6.77
Більш ніж одна основа оцінки	6.83
ОЦІНКА ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	6.87
МЕТОДИ ОЦІНЮВАННЯ НА ОСНОВІ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ	6.91
РОЗДІЛ 7: ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ	
ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЯК ЗАСОБИ КОМУНІКАЦІЇ	7.1
ЦІЛІ ТА ПРИНЦИПИ ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ	7.4
КЛАСИФІКАЦІЯ	7.7
Класифікація активів та зобов'язань	7.9
Класифікація власного капіталу	7.12
Класифікація доходів та витрат	7.14
АГРЕГУВАННЯ	7.20
РОЗДІЛ 8: КОНЦЕПЦІЇ КАПІТАЛУ ТА ЗБЕРЕЖЕННЯ КАПІТАЛУ	
КОНЦЕПЦІЇ КАПІТАЛУ	8.1
КОНЦЕПЦІЇ ЗБЕРЕЖЕННЯ КАПІТАЛУ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ	8.3
КОРИГУВАННЯ У ЗВ'ЯЗКУ ЗІ ЗБЕРЕЖЕННЯМ КАПІТАЛУ	8.10
ДОДАТОК — ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ	

ОСНОВИ ДЛЯ ВИСНОВКІВ, ДИВ. ЧАСТИНУ В ЦЬОГО ВИДАННЯ

ОСНОВИ ДЛЯ ВИСНОВКІВ

СТАТУС І МЕТА КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ

- СМ1.1 *Концептуальна основа фінансової звітності («Концептуальна основа»)* описує цілі та концепції фінансової звітності загального призначення. Мета *Концептуальної основи* полягає в тому, щоб:
- а) сприяти розробленню Радою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку («Рада») Стандартів МСФЗ («Стандарти»), що ґрунтуються на послідовних концепціях;
 - б) допомогти тим, хто складає звітність, розробляти послідовну облікову політику в тому разі, якщо жоден Стандарт не є застосовним до певної операції чи іншої події, або якщо Стандарт дає можливість обирати облікову політику; та
 - в) допомагати всім сторонам розуміти та тлумачити Стандарти.
- СМ1.2 *Концептуальна основа* — не Стандарт. Жодне з положень *Концептуальної основи* не має переваги перед будь-яким Стандартом чи будь-якою вимогою Стандарту.
- СМ1.3 Для досягнення мети фінансової звітності загального призначення Рада може час від часу встановлювати вимоги, що відхиляються від аспектів *Концептуальної основи*. У таких випадках Рада роз'яснюватиме таке відхилення в розділі «Основа для висновків» щодо такого Стандарту.
- СМ1.4 *Концептуальна основа* може час від часу переглядатися а підставі досвіду Ради в роботі з нею. Перегляд *Концептуальної основи* не призводитиме до автоматичного внесення змін до Стандартів. Будь-яке рішення про внесення змін до якогось Стандарту вимагатиме від Ради виконання належного процесу внесення проєкту до свого порядку денного та розроблення змін до такого Стандарту.
- СМ1.5 *Концептуальна основа* сприяє здійсненню місії, заявленої Фондом МСФЗ та Радою, що входить до складу Фонду МСФЗ. Ця місія полягає в розробленні Стандартів, що несуть прозорість, підзвітність та ефективність фінансовим ринкам усього світу. Робота Ради служить суспільним інтересам завдяки зміцненню довіри, зростання та довгострокової фінансової стабільності в глобальній економіці. *Концептуальна основа* закладає для Стандартів фундамент, який:
- а) сприяє прозорості, посилюючи зіставність і якість фінансової інформації на міжнародному рівні, даючи інвесторам та іншим учасникам ринку змогу приймати обґрунтовані економічні рішення;
 - б) зміцнює підзвітність шляхом усунення прогалин в інформації між тими, хто надає капітал, та тими, кому вони довірили свої гроші. Стандарти, що ґрунтуються на *Концептуальній основі*, подають інформацію, необхідну для забезпечення відповідальності керівництва. Як джерело інформації, зіставної на глобальному рівні, ці Стандарти є життєво важливими для органів регулювання у всіх країнах світу;
 - в) сприяє економічній ефективності, допомагаючи інвесторам виявляти можливості та ризики в усьому світі, тим самим поліпшуючи розподіл капіталу. Для підприємств використання єдиної, довіреної мови бухгалтерського обліку, що спирається на Стандарти, побудовані на фундаменті *Концептуальної основи*, знижує вартість капіталу та зменшує витрати на міжнародне звітування.

ЗМІСТ

з пункту

РОЗДІЛ 1: МЕТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

ВСТУП	1.1
МЕТА, КОРИСНІСТЬ ТА ОБМЕЖЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ	1.2
ІНФОРМАЦІЯ ПРО ЕКОНОМІЧНІ РЕСУРСИ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО ЗВІТУЄ, ВИМОГИ ДО НЬОГО ТА ЗМІНИ У РЕСУРСАХ ТА ВИМОГАХ	1.12
Економічні ресурси та вимоги	1.13
Зміни в економічних ресурсах та вимогах	1.15
Фінансові результати, відображені в бухгалтерському обліку за принципом нарахування	1.17
Фінансові результати, відображені за минулими грошовими потоками	1.20
Зміни в економічних ресурсах та вимогах, що виникли не внаслідок фінансових результатів	1.21
ІНФОРМАЦІЯ ПРО ВИКОРИСТАННЯ ЕКОНОМІЧНИХ РЕСУРСІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ	1.22

Вступ

- 1.1 Мета фінансової звітності загального призначення закладає фундамент *Концептуальної основи*. Інші аспекти *Концептуальної основи* – якісні характеристики та вартісне обмеження корисної фінансової інформації, концепція суб'єкта господарювання, що звітує, елементи фінансової звітності, визнання та припинення визнання, оцінка, подання та розкриття інформації — логічно впливають із мети.

Мета, корисність та обмеження фінансової звітності загального призначення

- 1.2 Мета фінансової звітності загального призначення¹ – надавати фінансову інформацію про суб'єкта господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання². Такі рішення охоплюють
- а) придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів;
 - б) надання або погашення кредитів або інших форм кредитування; або
 - в) використання права голосу для визначення дій керівництва, що впливають на використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання, або для справляння впливу на ці дії в інший спосіб.
- 1.3 Рішення, описані в пункті 1.2, залежать від доходів, що на них очікують нинішні та потенційні інвестори, позикодавці та інші кредитори: наприклад, дивідендів, платежів на погашення основної суми та сплату процентів або підвищення ринкової ціни. Очікування інвесторів, позикодавців та інших кредиторів стосовно прибутку залежить від їхньої оцінки суми, часу та невизначеності (перспектив) майбутніх чистих надходжень грошових коштів на користь суб'єкта господарювання та від оцінки ними раціональності управління керівництвом економічними ресурсами суб'єкта господарювання. Нинішнім і потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам необхідна інформація, яка допомогла б їм зробити такі оцінки.
- 1.4 Щоб зробити оцінки, описані у пункті 1.3, нинішнім та потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам необхідна інформація про:
- а) економічні ресурси суб'єкта господарювання, вимоги до суб'єкта господарювання та зміни у цих ресурсах та вимогах (див. пункти 1.12–1.21); та
 - б) того, на скільки ефективно і результативно управлінський персонал та керівна рада³ суб'єкта господарювання виконали свої обов'язки для використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання (див. пункти 1.22–1.23).
- 1.5 Багато нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів не можуть вимагати від суб'єктів господарювання, що звітують, надати інформацію безпосередньо їм і повинні покладатися на фінансову звітність загального призначення стосовно великої частини необхідної їм

¹ У тексті цієї *Концептуальної основи* термін *фінансові звіти* та *фінансова звітність* означають *фінансові звіти загального призначення* та *фінансову звітність загального призначення*, якщо конкретно не вказано інше.

² У *Концептуальній основі* термін «суб'єкт господарювання» скрізь має значення «суб'єкт господарювання, що звітує», якщо конкретно не зазначено інакше.

³ У тексті цієї *Концептуальної основи* термін «управлінський персонал» скрізь означає фінансовий управлінський персонал та керівну раду суб'єкта господарювання, якщо конкретно не вказано інше.

- інформації. Тому вони є першорядними користувачами, на яких спрямована фінансова звітність загального призначення⁴.
- 1.6 Проте фінансова звітність загального призначення не надає і не може надати всю інформацію, необхідну нинішнім та потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам. Цим користувачам необхідно брати до уваги доречно інформацію з інших джерел, наприклад, загальні економічні умови та очікування, потенційні події та політичний клімат, а також перспективи галузі та компанії.
- 1.7 Фінансова звітність загального призначення не призначена для того, щоб показати вартість суб'єкта господарювання, що звітує; але вона надає інформацію з метою допомогти нинішнім та потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам оцінити вартість суб'єкта господарювання, що звітує.
- 1.8 Окремі першорядні користувачі мають різні і, можливо, суперечливі потреби в інформації та прагнення. Рада, розробляючи стандарти фінансової звітності, намагатиметься надати сукупність інформації, яка задовольнятиме потреби максимальної кількості першорядних користувачів. Проте зосередження уваги на спільних потребах в інформації не завадить суб'єктові господарювання, що звітує, включити додаткову інформацію, яка є найбільш корисною для певної підмножини першорядних користувачів.
- 1.9 Управлінський персонал суб'єкта господарювання, що звітує, також зацікавлений у фінансовій інформації про цього суб'єкта господарювання. Однак управлінському персоналу не потрібно покладатися на фінансову звітність загального призначення, оскільки він може отримати необхідну йому фінансову інформацію з внутрішніх джерел.
- 1.10 Для інших сторін, таких як регулятори або інші члени суспільства, окрім інвесторів, позикодавців та інших кредиторів, фінансова звітність загального призначення може також бути корисною. Проте ця звітність не спрямована безпосередньо на ці інші групи.
- 1.11 Великою мірою фінансова звітність базується на оцінках, судженнях та моделях, а не на точних описах. *Концептуальна основа* встановлює концепції, на яких ґрунтуються такі оцінки, судження та моделі. Концепції – це мета, до якої прагнуть Рада й укладачі фінансової звітності. Як і для більшості цілей, бачення *Концептуальною основою* ідеальної фінансової звітності навряд чи можна досягти у повному обсязі, принаймні не у короткий термін, оскільки для того, щоб зрозуміти, прийняти та втілити нові способи аналізу операцій та інших подій потрібен час. Проте встановлення цілі, до якої слід прагнути, є надзвичайно важливим для того, щоб фінансова звітність розвивалась і її корисність зростала.

Інформація про економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, вимоги до нього та зміни у ресурсах та вимогах

- 1.12 Фінансова звітність загального призначення надає інформацію про фінансовий стан суб'єкта господарювання, що звітує, а саме інформацію про економічні ресурси суб'єкта господарювання та вимоги до суб'єкта господарювання, що звітує. Фінансова звітність також надає інформацію про наслідки операцій та інших подій, що змінюють економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до нього. Інформація обох типів надає корисний матеріал для рішень про надання ресурсів суб'єкту господарювання.

Економічні ресурси та вимоги

- 1.13 Інформація про природу та обсяги економічних ресурсів суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до нього можуть допомогти користувачам виявити сильні та слабкі фінансові сторони суб'єкта господарювання, що звітує. Така інформація може допомогти користувачам оцінити

⁴ У *Концептуальній основі* терміни «основні користувачі» та «користувачі» скрізь означають нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів, що змушені спиратись на фінансову звітність загального призначення в тому, що стосується більшого обсягу фінансової інформації, якої вони потребують.

ліквідність і платоспроможність суб'єкта господарювання, що звітує, його потреби у додатковому фінансуванні та те, наскільки успішним він є в отриманні такого фінансування. Інформація про пріоритети та платіжні потреби щодо існуючих вимог допомагає користувачам передбачити, як розподілятимуться майбутні грошові потоки серед тих, хто має вимоги до суб'єкта господарювання, що звітує.

- 1.14 Різні типи економічних ресурсів по-різному впливають на оцінку користувачем перспектив майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання, що звітує. Деякі майбутні грошові потоки виникають безпосередньо з існуючих економічних ресурсів, таких як дебіторська заборгованість. Інші грошові потоки виникають внаслідок використання кількох ресурсів у їх поєднанні для виробництва та збуту товарів або послуг клієнтам. Хоча такі грошові потоки не можна ідентифікувати з окремими економічними ресурсами (або вимогами), користувачам фінансової звітності необхідно знати природу й обсяги ресурсів, наявних для використання у діяльності суб'єкта господарювання, що звітує.

Зміни в економічних ресурсах та вимогах

- 1.15 Зміни в економічних ресурсах суб'єкта господарювання, що звітує, та вимогах до нього виникають внаслідок фінансових результатів такого суб'єкта господарювання (див. пункти M17–M20) та внаслідок інших подій або операцій, таких як випуск боргових інструментів або інструментів власного капіталу (див. пункт M21). Щоб належно оцінити перспективи майбутніх грошових потоків від суб'єкта господарювання, що звітує, користувачі повинні бути здатні розрізняти обидві ці зміни.
- 1.16 Інформація про фінансові результати суб'єкта господарювання, що звітує, допомагає користувачам зрозуміти прибуток який суб'єкт господарювання отримав від своїх економічних ресурсів. Інформація про прибуток, отриманий суб'єктом господарювання, дає уявлення про те, наскільки добре управлінський персонал виконав свої обов'язки для ефективного та результативного використання ресурсів суб'єкта господарювання, що звітує. Інформація про змінюваність та компоненти такого прибутку є також важливою, особливо при оцінюванні невизначеності майбутніх грошових потоків. Інформація про минулі фінансові результати суб'єкта господарювання, що звітує, та про те, як управлінський персонал виконав свої обов'язки, як правило, корисна для прогнозування майбутнього прибутку суб'єкта господарювання від його економічних ресурсів.

Фінансові результати, відображені в бухгалтерському обліку за принципом нарахування

- 1.17 Бухгалтерський облік за принципом нарахування описує наслідки операцій та інших подій та обставин на економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до цього у періодах, у яких такі наслідки сталися, навіть якщо отримання грошових коштів та їх сплата відбуваються в іншому періоді. Це важливо тому, що інформація про економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до нього, а також про зміни в його економічних ресурсах і вимогах протягом певного періоду забезпечує кращу основу для оцінювання минулих та майбутніх фінансових результатів суб'єкта господарювання, ніж інформація виключно про отримання грошових коштів та їх сплату протягом такого періоду.
- 1.18 Інформація про фінансові результати суб'єкта господарювання, що звітує, протягом певного періоду, відображена змінами у його економічних ресурсах та вимогах, крім отримання додаткових ресурсів безпосередньо від інвесторів та кредиторів (див. пункт M21), є корисною при оцінюванні минулої та майбутньої спроможності суб'єкта господарювання генерувати чисті надходження грошових коштів. Така інформація вказує на те, якою мірою суб'єкт господарювання, що звітує, збільшив свої наявні економічні ресурси, а, отже, і його спроможність генерувати чисті надходження грошових коштів завдяки своїй діяльності, а не шляхом отримання додаткових ресурсів безпосередньо від інвесторів та кредиторів. Інформація про фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, протягом періоду може також допомогти користувачам оцінити раціональність управління керівництвом економічними ресурсами суб'єкта господарювання.

- 1.19 Інформація про фінансові результати суб'єкта господарювання, що звітує, протягом певного періоду може також вказувати на те, якою мірою події, такі як зміни ринкових цін або ставок відсотка, збільшили або зменшили економічні ресурси суб'єкта господарювання та вимоги, і тим самим вплинули на здатність суб'єкта господарювання генерувати чисті надходження грошових коштів.

Фінансові результати, відображені минулими грошовими потоками

- 1.20 Інформація про грошові потоки суб'єкта господарювання, що звітує, протягом певного періоду також допомагає користувачам оцінити здатність суб'єкта господарювання генерувати майбутні чисті надходження грошових коштів. Вона вказує на те, як суб'єкт господарювання, що звітує, отримує та витрачає грошові кошти, в тому числі інформацію про його позики та погашення боргу, дивіденди у грошовій формі або інший розподіл грошових коштів інвесторам, та інші чинники, що можуть впливати на ліквідність або платоспроможність суб'єкта господарювання. Інформація про грошові потоки допомагає користувачам зрозуміти діяльність суб'єкта господарювання, що звітує, оцінити його фінансову та інвестиційну діяльність, оцінити його ліквідність або платоспроможність та пояснити іншу інформацію про фінансові результати.

Зміни в економічних ресурсах та вимогах, що виникли не внаслідок фінансових результатів

- 1.21 Економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до нього, можуть також змінюватися з причин, інших аніж фінансові результати, таких як випуск інструментів боргу чи власного капіталу. Інформація про цей тип зміни необхідна, щоб дати користувачам повне розуміння того, чому змінилися економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до нього, а також впливи таких змін на його майбутні фінансові результати.

Інформація про використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання

- 1.22 Інформація про те, наскільки ефективно та результативно керівництво суб'єкта господарювання, що звітує, виконувало свої обов'язки з використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання, допомагає користувачам оцінити раціональність управління керівництвом цими ресурсами. Така інформація корисна також для прогнозування того, наскільки ефективно та результативно керівництво використовуватиме економічні ресурси суб'єкта господарювання в майбутніх періодах. Отже, вона може бути корисною для оцінювання перспектив майбутніх чистих грошових надходжень суб'єкта господарювання.
- 1.23 До прикладів обов'язків керівництва щодо використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання належать захист цих ресурсів від несприятливої дії економічних чинників на зразок змін у цінах та технологічних змін, а також забезпечення дотримання суб'єктом господарювання чинних законів, нормативно-правових актів і положень договорів.

ЗМІСТ

	<i>з пункту</i>
РОЗДІЛ 2: ЯКІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ КОРИСНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	
ВСТУП	2.1
ЯКІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ КОРИСНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	2.4
Основоположні якісні характеристики	2.5
Доречність	2.6
Суттєвість	2.11
Правдиве подання	2.12
Застосування основоположних якісних характеристик	2.20
Посилювальні якісні характеристики	2.23
Зіставність	2.24
Можливість перевірки	2.30
Своєчасність	2.33
Зрозумілість	2.34
Застосування посилювальних якісних характеристик	2.37
ВАРТІСНЕ ОБМЕЖЕННЯ НА КОРИСНУ ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ	2.39

Вступ

- 2.1 Якісні характеристики корисної фінансової інформації, що обговорюються у цьому розділі, визначають типи інформації, що, найімовірніше, є найбільш корисними для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів для прийняття рішень про суб'єкта господарювання, що звітує, на основі інформації у його фінансовій звітності (фінансовій інформації).
- 2.2 Фінансова звітність надає інформацію про економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, вимоги до суб'єкта господарювання, що звітує, та впливи операцій та інших подій та умов, що змінюють ці ресурси та вимоги. (Ця інформація згадується у *Концептуальній основі* як інформація про економічні явища). Деяка фінансова звітність також містить пояснювальний матеріал про очікування управлінського персоналу та стратегії суб'єкта господарювання, що звітує, а також інші типи інформації про перспективу.
- 2.3 Якісні характеристики корисної фінансової інформації⁵ застосовуються до фінансової інформації, наведеної у фінансовій звітності, а також до фінансової інформації, наданої в інший спосіб. Вартість, яка є всеохоплюючим обмеженням на здатність суб'єкта господарювання, що звітує, надавати корисну фінансову інформацію, застосовується аналогічно. Проте міркування у застосуванні якісних характеристик та вартісне обмеження можуть бути різними для різних типів інформації. Наприклад, їх застосування до інформації про перспективу може відрізнятися від їх застосування до існуючих економічних ресурсів та вимог, а також до змін у цих ресурсах та вимогах.

Якісні характеристики корисної фінансової інформації

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

Основоположні якісні характеристики

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

Доречність

- 2.6 Доречна фінансова інформація може спричинити відмінності у рішеннях, які приймають користувачі. Інформація може спричинити відмінність у рішеннях, навіть якщо деякі користувачі вирішують не скористатися цією перевагою або обізнані про неї з інших джерел.
- 2.7 Фінансова інформація може спричинити відмінності у рішеннях, якщо вона має передбачувальну цінність, підтверджувальну цінність або і те, і те.
- 2.8 Фінансова інформація має передбачувальну цінність, якщо її можна використати як вхідні дані для процесів, які використовують користувачі для передбачення майбутніх доходів. Для того, щоб мати передбачувальну цінність, фінансова інформація не обов'язково повинна бути передбаченням або прогнозом. Фінансову інформацію з передбачувальною цінністю користувачі використовують для формування своїх власних передбачень.
- 2.9 Фінансова інформація має підтверджувальну цінність, якщо вона забезпечує реакцію на (підтверджує або змінює) попередні оцінки.
- 2.10 Передбачувальна цінність та підтверджувальна цінність фінансової інформації взаємопов'язані. Інформація, що має передбачувальну цінність, часто має і підтверджувальну цінність. Наприклад,

⁵ У тексті цієї *Концептуальної основи* терміни «якісні характеристики» та «обмеження» скрізь означають якісні характеристики корисної фінансової інформації та обмеження на неї.

інформацію про дохід за поточний рік, яку можна використати як основу для передбачення доходів у майбутні роки, можна також зіставляти з передбаченнями доходу за поточний рік, зробленими у минулі роки. Результати таких зіставлень можуть допомогти користувачеві виправити та вдосконалити процеси, що були використані для побудови таких попередніх передбачень.

Суттєвість

- 2.11 Інформація є суттєвою, якщо її ненаведення, викривлення або завуальювання може, згідно з обґрунтованими очікуваннями, вплинути на рішення, що приймаються основними користувачами фінансової звітності загального призначення (див. пункт 1.5) на підставі такої звітності, яка надає фінансову інформацію про конкретного суб'єкта господарювання, що звітує. Іншими словами, суттєвість – це характерний для кожного суб'єкта господарювання аспект доречності, що ґрунтується на характері або величині (чи обох) статей, яких стосується ця інформація у контексті фінансової звітності окремого суб'єкта господарювання. Тому Рада не може точно визначити єдину кількісну межу для суттєвості або наперед встановити, що може бути суттєвим у конкретній ситуації.

Правдиве подання

- 2.12 Фінансова звітність подає економічні явища у словах та числах. Щоб бути корисною, фінансова інформація повинна не лише подавати доречні явища, але вона повинна також правдиво подавати сутність явищ, які вона призначена подавати. За багатьох обставин сутність економічного явища та його правова форма є однаковими. Якщо вони не однакові, то надання інформації лише про правову форму не забезпечило б правдивого подання економічного явища (див. пункти 4.59–4.62).
- 2.13 Для забезпечення досконало правдивого подання відображення повинне мати три характерні риси. Воно має бути повним, нейтральним і вільним від помилок. Звичайно, забезпечити досконалість якщо й вдається, то рідко. Мета Ради полягає в тому, щоб якомога більшою мірою максимізувати ці якості.
- 2.14 Повний опис охоплює всю інформацію, необхідну користувачеві для того, щоб зрозуміти описуване явище, у тому числі всі необхідні описи та пояснення. Наприклад, повний опис групи активів охоплюватиме щонайменше опис природи активів у групі, числовий опис усіх активів у групі, а також опис того, що подається за допомогою числового опису (наприклад, первісна вартість, скоригована вартість або справедлива вартість). Для деяких статей повний опис може також включати пояснення важливих фактів про якість та природу статей, чинники та обставини, що можуть вплинути на їхню якість та природу, а також процеси, використані для формування числового опису.
- 2.15 Нейтральний опис не має упередженості у відборі або поданні фінансової інформації. Нейтральний опис не є однобоким, таким, у якому різні компоненти мають різну вагу, у якому одні компоненти необґрунтовано наголошуються, а значимість інших необґрунтовано применшується, або у якому здійснюються інші маніпуляції з метою збільшити імовірність того, що фінансова інформація буде сприйнята схвально або несхвально користувачами. Нейтральна інформація не означає, що інформація не має жодної мети або ніяк не впливає на поведінку. Навпаки, доречна фінансова інформація, за визначенням, може спричинити відмінності у рішеннях користувачів.
- 2.16 Нейтральність спирається на виявлення обачності. Обачність — це виявлення обережності при винесенні суджень за умов невизначеності. Виявлення обачності означає, що активи та доходи не завищуються, а зобов'язання та витрати не применшуються⁶. При цьому виявлення обачності не дає змоги применшувати активи або доходи чи завищувати зобов'язання або витрати. Таке викривлення може призвести до завищення або применшення доходів або витрат у майбутніх періодах.
- 2.17 Виявлення обачності не означає необхідності асиметрії — наприклад, системної необхідності переконливіших доказів на підтвердження визнання активів або доходу, ніж для визнання зобов'язань або витрат. Така асиметрія не є якісною характеристикою корисної фінансової інформації. Утім, конкретні Стандарти можуть установлювати асиметричні вимоги, якщо це є

⁶

Активи, зобов'язання, доходи та витрати визначено в таблиці 4.1. Вони є елементами фінансової звітності.

наслідком рішень, які мають на меті вибір найдоречнішої інформації, що правдиво подає те, чого вона стосується.

- 2.18 Правдиве подання не означає точність в усіх аспектах. Вільний від помилок означає, що немає помилок або пропусків в описі явища, та процес, який використовується для створення звітної інформації, обраний та застосований без помилок у цьому процесі. У такому контексті вільний від помилок не означає ідеально точний в усіх відношеннях. Наприклад, не можна визначити, чи є точною чи неточною оцінка неспостережної ціни або вартості. Проте подання такої оцінки може бути правдивим, якщо ця величина описана чітко і точно як наявна оцінка, пояснено природу та обмеження процесу оцінювання і не зроблено помилок у відборі та застосуванні відповідного процесу формування оцінки.
- 2.19 Якщо грошові суми у фінансовій звітності не піддаються безпосередньому спостереженню й натомість мають оцінюватись наближено, виникає невизначеність оцінки. Використання обґрунтованих оцінок є невід'ємною частиною підготовки фінансової інформації та не робить інформацію менш корисною, якщо оцінки описано й роз'яснено чітко та правдиво. Навіть високий рівень невизначеності оцінки не завжди заважає такій оцінці надавати корисну інформацію (див. пункт 2.22).

Застосування основоположних якісних характеристик

- 2.20 Щоб бути корисною, інформація повинна бути і доречною, і правдиво поданою. Ані правдиве подання недоречного явища, ані неправдиве подання доречного явища не допоможе користувачам зробити хороші рішення.
- 2.21 Найефективніший та найрезультативніший процес застосування основоположних якісних характеристик, як правило, такий (залежно від впливів посилювальних характеристик та вартісного обмеження, які у цьому прикладі не беруться до уваги). Перше, ідентифікувати економічне явище, яке потенційно може бути корисним для користувачів фінансової інформації суб'єкта господарювання, що звітує. Друге, ідентифікувати тип інформації про це явище, яка була б найдоречнішою, якщо вона доступна і якщо її можна правдиво подати. Третє, визначити, чи така інформація наявна та чи може вона забезпечити правдиве подання економічного явища. Якщо так, то процес забезпечення основоположних якісних характеристик на цьому закінчується. Якщо ні, то процес повторюється для наступного найдоречнішого типу інформації.
- 2.22 У деяких випадках може виникати потреба у знаходженні компромісу між основоположними якісними характеристиками для досягнення мети фінансової звітності, що полягає в наданні корисної інформації про економічні явища. Наприклад, найдоречніша інформація про явище може являти собою оцінку з високим рівнем невизначеності. В деяких випадках рівень невизначеності оцінки, пов'язаної з таким оцінюванням, може виявитись настільки високим, що можуть постати сумніви у спроможності такої оцінки надати достатньо правдиве подання такого явища. В деяких випадках такого роду найкориснішою інформацією може бути оцінка з високим рівнем невизначеності, супроводжувана описом оцінки та роз'ясненням чинників невизначеності, що на неї впливають. У інших випадках такого роду, коли така інформація не забезпечує достатньо правдивого подання такого явища, найкорисніша інформація може включати в себе оцінку іншого типу, що є дещо менш доречною, але має нижчий рівень невизначеності оцінки. За обмеженого кола обставин оцінки, що надає корисну інформацію, може не існувати. За такого обмеженого кола обставин може виявитись необхідним надання інформації, що не спирається на оцінку.

Посилювальні якісні характеристики

- 2.23 *Зіставність, можливість перевірки, своєчасність та зрозумілість* – це якісні характеристики, що підсилюють корисність інформації, яка є доречною та правдиво подає те, чого вона стосується. Посилювальні якісні характеристики можуть також допомогти визначити, який з двох способів слід використати для опису явища, якщо обидва вони вважаються рівною мірою доречними та такими, що правдиво подають це явище.

Зіставність

- 2.24 Рішення користувачів охоплюють вибір між альтернативами, наприклад, продажу чи утримування інвестиції, або інвестування в одного суб'єкта господарювання, що звітує, чи іншого. Тому інформація про суб'єкта господарювання, що звітує, є більш корисною, якщо її можна зіставити з подібною інформацією про інших суб'єктів господарювання, а також з подібною інформацією про того самого суб'єкта господарювання за інший період або іншу дату.
- 2.25 Зіставність – це якісна характеристика, яка дає змогу користувачам ідентифікувати та зрозуміти подібності статей та відмінності між ними. На відміну від інших якісних характеристик, зіставність не стосується лише однієї статті. Для зіставлення необхідно щонайменше дві статті.
- 2.26 Послідовність, – хоча і пов'язана із зіставністю, не є тим самим. Послідовність означає використання тих самих методів або з періоду в період для певного суб'єкта господарювання, що звітує, або в одному періоді для багатьох суб'єктів господарювання. Послідовність – це мета; узгодженість допомагає досягти цієї мети.
- 2.27 Зіставність не є однотипність. Для того, щоб інформація була зіставною, подібні речі повинні виглядати подібними, а різні речі повинні виглядати по-різному. Зіставність фінансової інформації не поліпшується внаслідок того, що неподібні речі подають як такі, що виглядають подібно, так само як і внаслідок того, що подібні речі подають як такі, що виглядають по-різному.
- 2.28 Певний ступінь зіставності може бути досягнутий шляхом забезпечення наявності основоположних якісних характеристик. Правдиве подання доречного економічного явища природно повинно володіти певним ступенем зіставності з правдивим поданням подібного доречного економічного явища іншим суб'єктом господарювання, що звітує.
- 2.29 Хоча одне економічне явище може бути правдиво подане багатьма способами, дозвіл використання альтернативних облікових методів для того самого економічного явища зменшує зіставність.

Можливість перевірки

- 2.30 Можливість перевірки допомагає запевнити користувачів у тому, що інформація правдиво подає економічні явища, які вона призначена подавати. Можливість перевірки означає, що різні поінформовані та незалежні спостерігачі можуть досягти консенсусу, хоча і необов'язково повної згоди, щодо того, що конкретний опис є правдивим поданням. Кількісно визначена інформація – не єдина оцінка, яка може бути перевірена. Цілий ряд можливих величин та відповідні ймовірності також можна перевірити.
- 2.31 Перевірка може бути прямою та непрямою. Пряма перевірка означає перевірку суми або іншого подання прямим спостереженням, наприклад, перерахунком грошових коштів. Непряма перевірка означає перевірку вхідних даних для моделі, формул та інших методів, а також перерахунок вихідних даних за допомогою тієї самої методології. Прикладом є перевірка балансової вартості запасів шляхом перевірки вхідних даних (кількості та вартості) та перерахунку кінцевих запасів з використанням того самого припущення про потік вартості (наприклад, із застосуванням методу “перше надходження – перше вибуття”).
- 2.32 Іноді неможливо перевірити деякі пояснення та фінансову інформацію на перспективу, доки не настане майбутній період, якщо її взагалі можна перевірити. Щоб допомогти користувачам вирішити, чи хочуть вони користуватися цією інформацією, як правило, необхідно розкрити інформацію про основоположні припущення, методи компіляції інформації та інші чинники та обставини, що підтримують цю інформацію.

Своєчасність

- 2.33 Своєчасність означає можливість для осіб, які приймають рішення, мати інформацію вчасно, так щоб ця інформація могла вплинути на їхні рішення. Загалом, що старіша інформація, то менше вона корисна. Проте деяка інформація може лишатися своєчасною довгий час після закінчення звітного періоду, оскільки, наприклад, деяким користувачам, можливо, необхідно виявити та оцінити тенденції.

Зрозумілість

- 2.34 Класифікація, охарактеризування та подання інформації ясно і стисло робить її *зрозумілою*.
- 2.35 Деякі явища за своєю природою складні і їх не можна легко зрозуміти. Завдяки виключенню з фінансової звітності інформації про такі явища інформацію у фінансовій звітності легше зрозуміти. Проте така звітність буде неповною і тому існує ймовірність введення користувачів у оману.
- 2.36 Фінансова звітність складається для користувачів, які мають достатнє знання бізнесу та економічної діяльності, та які ретельно проглядають та аналізують інформацію. Часом навіть добре поінформованим та старанним користувачам, можливо, необхідно звернутися по допомогу до консультанта, щоб зрозуміти інформацію про складні економічні явища.

Застосування посилювальних якісних характеристик

- 2.37 Посилювальні якісні характеристики слід якомога більше максимізувати. Однак посилювальні якісні характеристики, або кожна окремо або усі разом, не можуть зробити інформацію корисною, якщо така інформація є недоречною або не подає правдиво те, чого вона стосується.
- 2.38 Застосування посилювальних якісних характеристик це ітеративний процес, який не відбувається за наперед встановленим порядком. Іноді, можливо, необхідно зменшити одну посилювальну характеристику, щоб максимізувати іншу якісну характеристику. Наприклад, іноді варто тимчасово зменшити зіставність внаслідок перспективного застосування нового стандарту фінансової звітності, щоб підвищити доречність або правдиве подання у більш довгостроковій перспективі. Відповідне розкриття інформації може частково компенсувати незіставність.

Вартісне обмеження на корисну фінансову звітність

- 2.39 Вартість є поширеним обмеженням на інформацію, яка може бути надана у фінансовій звітності. Подання фінансової інформації у звітності пов'язане з витратами, і важливо, щоб ці витрати були виправдані вигодами від подання у звітності такої інформації. Існує кілька типів витрат та вигід, які слід брати до уваги.
- 2.40 Надавачі фінансової інформації більшість своїх зусиль витрачають на збір, обробку, перевірку та розповсюдження фінансової інформації, проте всі ці витрати зрештою лягають на користувачів у формі зменшеного прибутку. Користувачі фінансової інформації також несуть витрати на аналіз та тлумачення наданої інформації. Якщо необхідна інформація не надана, користувачі несуть додаткові витрати, щоб отримати інформацію в іншому місці або оцінити її.
- 2.41 Подання у звітності фінансової інформації, яка є доречною та правдиво подає те, що вона призначена подавати, допомагає користувачам прийняти рішення з більшою упевненістю. Наслідком цього є більш ефективне функціонування ринків капіталу та менша вартість капіталу для економіки загалом. Індивідуальний інвестор, позикодавець або інший кредитор також отримує вигоди, приймаючи більш інформаційно обґрунтовані рішення. Проте фінансова звітність загального призначення не може надати всю інформацію, яку кожен користувач вважає доречною.
- 2.42 Застосовуючи вартісне обмеження, Рада оцінює, чи виправдають вигоди подання у звітності певної інформації витрати, понесені з метою надання та використання такої інформації. Застосовуючи вартісне обмеження у розробці запропонованого стандарту фінансової звітності, Рада прагне отримати інформацію від надавачів фінансової інформації, користувачів, аудиторів, науковців та інших про очікувану природу та кількість вигід від такого стандарту та витрат на нього. У більшості ситуацій оцінки базуються на поєднанні кількісної та якісної інформації.
- 2.43 Через властиву суб'єктивність, оцінки різними людьми витрат на подання у звітності певної фінансової інформації та вигід від такого подання, різні. Тому Рада прагне врахувати витрати та вигоди у зв'язку з фінансовою звітністю загалом, а не просто у зв'язку з окремими об'єктами господарювання, що звітують. Це не означає, що оцінки витрат та вигід завжди виправдовують однакові вимоги до звітності для всіх суб'єктів господарювання. Відмінності можуть бути

доречними через різні розміри суб'єктів господарювання, різні способи мобілізації капіталу (публічний чи приватний), різні потреби користувачів або інші чинники.

ЗМІСТ

з пункту

РОЗДІЛ 3: ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА СУБ'ЄКТ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО ЗВІТУЄ

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ	3.1
Мета і сфера застосування фінансової звітності	3.2
Звітний період	3.4
Точка зору, прийнята у фінансовій звітності	3.8
Припущення про безперервність діяльності	3.9
СУБ'ЄКТ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО ЗВІТУЄ	3.10
Консолідована та неконсолідована фінансова звітність	3.15

Фінансова звітність

3.1 У розділах 1 і 2 обговорюється інформація, що надається у фінансовій звітності загального призначення, а в розділах 3–8 — інформація, що надається у фінансовій звітності загального призначення, які є особливою формою фінансової звітності загального призначення. Фінансова звітність⁷ надає інформацію про економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, вимоги до суб'єкта господарювання, та про зміни в цих ресурсах і вимогах, які відповідають визначенням елементів фінансової звітності (див. таблицю 4.1).

Мета і сфера застосування фінансової звітності

3.2 Мета фінансової звітності полягає в наданні фінансової інформації про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати⁸ суб'єкта господарювання, що звітує, яка є корисною для користувачів фінансової звітності при оцінюванні перспектив майбутніх чистих грошових надходжень до суб'єкта господарювання, що звітує, та при оцінюванні раціональності управління керівництвом економічними ресурсами суб'єкта господарювання (див. пункт 1.3).

3.3 Ця інформація надається:

- а) у звіті про фінансовий стан шляхом визнання активів, зобов'язань і власного капіталу;
- б) у звіті (звітах) про фінансові результати⁹ шляхом визнання доходу та витрат; та
- в) в інших звітах і примітках шляхом подання та розкриття інформації про:
 - (i) визнані активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати (див. пункт 5.1), у тому числі інформації про їх характер і про ризики, що виникають із цих визнаних активів та зобов'язань;
 - (ii) активи та зобов'язання, які не було визнано (див. пункт 5.6), у тому числі інформації про їх характер і про ризики, що з них виникають;
 - (iii) грошові потоки;
 - (iv) внески від держателів вимог до власного капіталу та дивідендів, розподілених на їхню користь; та
 - (v) методи, припущення та судження, застосовані при оцінюванні поданих або розкритих сум, і змін у цих методах, припущеннях та судженнях.

Звітний період

3.4 Фінансова звітність складаються за певний період часу (звітний період) і надають інформацію про:

- а) активи та зобов'язання, включаючи невизнані активи та зобов'язання, і власний капітал, що існували станом на кінець звітного періоду або протягом звітного періоду; та
- б) дохід і витрати протягом звітного періоду.

3.5 Для того, щоб допомогти користувачам фінансової звітності виявляти та оцінювати зміни й тенденції, фінансова звітність надає порівняльну інформацію щонайменше за один попередній звітний період.

3.6 Інформація про можливі в майбутньому операції та інші можливі в майбутньому події (прогнозна

⁷ У Концептуальній основі термін «фінансова звітність» скрізь означає фінансова звітність загального призначення.

⁸ Активи, зобов'язання, власний капітал, доходи та витрати визначено в таблиці 4.1. Вони є елементами фінансової звітності.

⁹ Концептуальна основа не уточнює, чи звіт (звіти) про фінансові результати становить (становлять) єдиний звіт або два звіти.

інформація) включається до фінансової звітності, якщо вона:

- а) стосується активів та зобов'язань суб'єкта господарювання, включаючи невизнані активи та зобов'язання, і власний капітал, що існували станом на кінець звітного періоду або протягом звітного періоду; та
- б) є корисною для користувачів фінансової звітності.

Наприклад, якщо актив чи зобов'язання оцінюється шляхом оцінювання майбутніх грошових потоків, то інформація про ці оцінки майбутніх грошових потоків може допомогти користувачам фінансової звітності розібратись у звітних показниках. Фінансова звітність зазвичай не надає інших видів прогнозової інформації — наприклад, пояснювальних матеріалів щодо очікувань і стратегій керівництва стосовно суб'єкта господарювання, що звітує.

- 3.7 Фінансова звітність включає у себе інформацію про операції та інші події, що настали на кінець звітного періоду, якщо надання такої інформації є необхідним для досягнення мети фінансової звітності (див. пункт 3.2).

Точка зору, прийнята у фінансовій звітності

- 3.8 Фінансова звітність надає інформацію про операції та інші події з точки зору суб'єкта господарювання, що звітує, в цілому, а не з точки зору будь-якої конкретної групи наявних або потенційних інвесторів, позикодавців або інших кредиторів суб'єкта господарювання.

Припущення про безперервність діяльності

- 3.9 Фінансова звітність зазвичай складається на основі припущення про безперервність діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, та про те, що ця діяльність триватиме в передбачуваному майбутньому. Отже, приймається припущення про те, що суб'єкт господарювання не має ні наміру, ні потреби в початку процедури ліквідації або в припиненні діяльності. Якщо ж такий намір або така потреба має місце, може постати необхідність складання фінансової звітності на іншій основі. У такому разі у фінансовій звітності описується використана основа.

Суб'єкт господарювання, що звітує

- 3.10 Суб'єкт господарювання, що звітує, — це суб'єкт господарювання, який зобов'язаний або на свій розсуд вирішив скласти фінансову звітність. Суб'єкт господарювання, що звітує, може бути одним суб'єктом господарювання або частиною суб'єкта господарювання, або складатися з кількох суб'єктів господарювання. Суб'єктові господарювання не обов'язково бути юридичною особою.
- 3.11 Іноді один суб'єкт господарювання (материнське підприємство) здійснює контроль над іншим суб'єктом господарювання (дочірнім підприємством). Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, включає в себе як материнське підприємство, так і його дочірні підприємства, то фінансова звітність суб'єкта господарювання, що звітує, називається «консолідованою фінансовою звітністю» (див. пункти 3.15–3.16). Якщо суб'єктом господарювання, що звітує, є лише материнське підприємство, то фінансова звітність суб'єкта господарювання, що звітує, називається «неконсолідованою фінансовою звітністю» (див. пункти 3.17–3.18).
- 3.12 Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, складається з двох або більшого числа суб'єктів господарювання, не пов'язаних один з одним відносинами материнського та дочірнього підприємства, то фінансова звітність суб'єкта господарювання, що звітує, називається «комбінованою фінансовою звітністю».
- 3.13 Визначення належної межі суб'єкта господарювання, що звітує, може виявитись непростим, якщо суб'єкт господарювання, що звітує:
 - а) не є юридичною особою; та

- б) не складається з самих лише юридичних осіб, пов'язаних одна з одною відносинами материнського та дочірнього підприємства.
- 3.14 У таких випадках визначення межі суб'єкта господарювання, що звітує, спирається на інформаційні потреби основних користувачів фінансової звітності суб'єкта господарювання, що звітує. Цим користувачам потрібна доречна інформація, яка правдиво подає те, чого вона стосується. Для правдивого подання необхідно, щоб:
- а) межа суб'єкта господарювання, що звітує, не містила довільний або неповний набір видів господарської діяльності;
 - б) включення певного набору видів господарської діяльності до межі суб'єкта господарювання, що звітує, забезпечувало нейтральність інформації; та
 - в) був наданий опис того, яким чином було визначено межу суб'єкта господарювання, що звітує, та з чого складається суб'єкт господарювання, що звітує.

Консолідована та неконсолідована фінансова звітність

- 3.15 Консолідована фінансова звітність надає інформацію про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати як материнського підприємства, так і його дочірніх підприємств як єдиного суб'єкта господарювання, що звітує. Ця інформація корисна для наявних і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів материнського підприємства при оцінюванні ними перспектив майбутніх чистих грошових надходжень до материнського підприємства. Це обумовлене тим, що до чистих грошових надходжень материнського підприємства належать і дивіденди, розподілені на його користь дочірніми підприємствами, а ці розподілені дивіденди залежать від чистих грошових надходжень до його дочірніх підприємств.
- 3.16 Консолідована фінансова звітність не призначена для надання окремої інформації про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати будь-якого конкретного дочірнього підприємства. Для надання цієї інформації призначена власна фінансова звітність дочірнього підприємства.
- 3.17 Неконсолідована фінансова звітність призначена для надання інформації про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати материнського підприємства, але не відповідної інформації щодо його дочірніх підприємств. Ця інформація може бути корисна для наявних і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів материнського підприємства, оскільки:
- а) вимога до материнського підприємства зазвичай не дає держателеві такої вимоги права вимоги до дочірніх підприємств; та
 - б) в деяких юрисдикціях суми, що можуть бути законно розподілені між держателями вимог до власного капіталу материнського підприємства, залежать від резервів материнського підприємства, що підлягають розподілу.

Іншим способом надання інформації про деякі або всі активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати самого лише материнського підприємства є її надання в примітках у складі консолідованої фінансової звітності.

- 3.18 Інформація, надана в неконсолідованій фінансовій звітності, зазвичай не достатня для задоволення інформаційних потреб наявних і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів материнського підприємства. Таким чином, тоді, коли потрібна консолідована фінансова звітність, неконсолідована фінансова звітність не може служити заміною консолідованої фінансової звітності. Утім, для материнського підприємства може бути встановлено обов'язковість складання неконсолідованої фінансової звітності на додачу до консолідованої фінансової звітності або воно може самостійно зробити такий вибір.

ЗМІСТ

з пункту

РОЗДІЛ 4: ЕЛЕМЕНТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

ВСТУП	4.1
ВИЗНАЧЕННЯ АКТИВУ	4.3
Право	4.6
Потенціал створення економічних вигід	4.14
Контроль	4.19
ВИЗНАЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	4.26
Обов'язок	4.28
Передання економічного ресурсу	4.36
Теперішній обов'язок унаслідок минулих подій	4.42
АКТИВИ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	4.48
Одиниця обліку	4.48
Контракти, що підлягають виконанню в майбутньому	4.56
Сутність контрактних прав і контрактних обов'язків	4.59
ВИЗНАЧЕННЯ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	4.63
ВИЗНАЧЕННЯ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ	4.68

Вступ

- 4.1 У *Концептуальній основі* визначено такі елементи фінансової звітності:
- а) активи, зобов'язання та власний капітал, що стосуються фінансового стану суб'єкта господарювання, що звітує; та
 - б) дохід і витрати, що стосуються фінансових результатів суб'єкта господарювання, що звітує.
- 4.2 Ці елементи пов'язані з економічними ресурсами, вимогами та змінами в обсязі економічних ресурсів та розмірі вимог, що обговорюються в розділі 1 та визначені в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1. Елементи фінансової звітності

Стаття, що обговорюється в розділі 1	Елемент	Визначення чи опис
Економічний ресурс	Актив	Теперішній економічний ресурс, що контролюється суб'єктом господарювання внаслідок минулих подій. Економічний ресурс — це право, що має потенціал створення економічних вигід.
Вимога	Зобов'язання	Теперішній обов'язок суб'єкта господарювання передати економічний ресурс унаслідок минулих подій
	Власний капітал	Залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.
Зміни в економічних ресурсах та вимогах, що віддзеркалюють фінансові результати	Дохід	Збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу.
	Витрати	Зменшення активів або збільшення зобов'язань, наслідком якого є зменшення власного капіталу, крім як унаслідок здійснення розподілу держателів вимог до власного капіталу.
Інші зміни в економічних ресурсах та вимогах	—	Внески від держателів вимог до власного капіталу та розподіл на їхню користь
	—	Обміни активами чи зобов'язаннями, що не спричиняють збільшення чи зменшення власного капіталу.

Визначення активу

- 4.3 Актив — теперішній економічний ресурс, що контролюється суб'єктом господарювання внаслідок минулих подій.
- 4.4 Економічний ресурс — право, що має потенціал створення економічних вигід.
- 4.5 У цьому розділі обговорюються три аспекти цих визначень:
- а) право (див. пункти 4.6–4.13);
 - б) потенціал створення економічних вигід (див. пункти 4.14–4.18); та
 - в) контроль (див. пункти 4.19–4.25).

Право

- 4.6 Права, що мають потенціал створення економічних вигід набувають багатьох форм, у тому числі:
- а) прав, що відповідають обов'язку іншої сторони (див. пункт 4.39), наприклад:
 - (i) права на одержання грошових коштів;
 - (ii) права на одержання товарів або послуг;
 - (iii) права на обмін економічними ресурсами з іншою стороною на сприятливих умовах. До таких прав належить, наприклад, форвардний контракт на купівлю економічного ресурсу на умовах, що є сприятливими на даний час, або опціон на купівлю економічного ресурсу.
 - (iv) права на одержання вигоди від обов'язку іншої сторони передати економічний ресурс у разі певної майбутньої події, настання якої пов'язане з невизначеністю (див. пункт 4.37);
 - б) права, що не відповідають обов'язку іншої сторони, наприклад:
 - (i) права на фізичні об'єкти на зразок основних засобів або запасів). Прикладами таких прав є право користування фізичним об'єктом або право одержувати вигоду від ліквідаційної вартості об'єкта оренди;
 - (ii) права на використання об'єктів інтелектуальної власності.
- 4.7 Чимало прав устанавлюються контрактом, законодавством або подібними засобами. Наприклад, суб'єкт господарювання може одержати права від володіння фізичним об'єктом або його оренди, від володіння борговим інструментом чи інструментом власного капіталу, або від володіння зареєстрованим патентом. Водночас, суб'єкт господарювання може одержувати права також іншими шляхами, зокрема:
- а) шляхом придбання або створення «ноу-хау», що не є загальним надбанням (див. пункт 4.22); або
 - б) через обов'язок іншої сторони, що виникає внаслідок відсутності в цієї іншої сторони практичної спроможності діяти у спосіб, який не відповідає її ustalеній практиці, оприлюдненій політиці або конкретним заявам (див. пункт 4.31).
- 4.8 Деякі товари або послуги — наприклад, послуги найманих працівників — одержуються та негайно споживаються. Право суб'єкта господарювання на одержання економічних вигід, створених такими товарами або послугами, існує короткочасно доти, доки суб'єкт господарювання споживає товари чи послуги.

- 4.9 Не всі права суб'єкта господарювання є його активами: для того, щоб бути активами суб'єкта господарювання, права повинні одночасно мати потенціал створення для суб'єкта господарювання економічних вигід понад економічні вигоди, доступні для всіх решти сторін (див. пункти 4.14–4.18) та контролюватись суб'єктом господарювання (див. пункти 4.19–4.25). Наприклад, права, доступні всім сторонам без значних витрат: наприклад права доступу до суспільних благ на зразок загального права проходу через земельну ділянку або «ноу-хау», що є загальним надбанням — зазвичай не є активами для тих суб'єктів господарювання, що є їх держателями.
- 4.10 Суб'єкт господарювання не може мати права на одержання економічних благ від себе самого. Таким чином:
- а) боргові інструменти чи інструменти власного капіталу, випущені суб'єктом господарювання, викуплені та утримувані ним: наприклад власні викуплені акції, не є економічними ресурсами такого суб'єкта господарювання; та
 - б) якщо суб'єкт господарювання, що звітує, містить у своєму складі більш ніж одну юридичну особу, то боргові інструменти чи інструменти власного капіталу, випущені однією з цих юридичних осіб та утримувані іншою з цих юридичних осіб, не є економічними ресурсами суб'єкта господарювання, що звітує.
- 4.11 У принципі, кожне з прав суб'єкта господарювання є окремим активом. Утім, у цілях обліку взаємопов'язані права часто розглядаються як єдина одиниця обліку, що є єдиним активом (див. пункти 4.48–4.55). Наприклад, юридичне право власності на фізичний об'єкт може породжувати декілька прав, у тому числі:
- а) право користування об'єктом;
 - б) право продавати права на об'єкт;
 - в) право передавати права на об'єкт у заставу; та
 - г) інші права, не зазначені в пунктах «а» — «в».
- 4.12 У багатьох випадках комплекс прав, обумовлених юридичним правом власності на фізичний об'єкт, обліковується як єдиний актив. На концептуальному рівні економічний ресурс — це комплекс прав, а не фізичний об'єкт. Поза тим, опис комплексу прав як фізичного об'єкта часто забезпечує правдиве подання цих прав у якнайстисліший та зрозумілий спосіб.
- 4.13 У деяких випадках немає визначеності з приводу того, чи існує певне право. Наприклад, суб'єкт господарювання та інша сторона можуть сперечатися з приводу того, чи має суб'єкт господарювання право на одержання економічного ресурсу від цієї іншої сторони. Аж до моменту усунення цієї невизначеності — наприклад судовим рішенням — наявність у суб'єкта господарювання відповідного права, а отже й існування активу пов'язані з невизначеністю. (Визнання активів, існування яких пов'язане з невизначеністю, обговорюється в пункті 5.14).

Потенціал створення економічних вигід

- 4.14 Економічний ресурс — право, що має потенціал створення економічних вигід. Для того, щоб цей потенціал існував, немає потреби у впевненості з приводу того — ба навіть імовірності того, що право створить економічні вигоди. Потрібно лише, щоб це право вже існувало і щоб — щонайменше за однієї обставини — воно створювало для суб'єкта господарювання економічні вигоди понад ті, що доступні всім іншим сторонам.
- 4.15 Право може відповідати визначенню економічного ресурсу, а отже бути активом, навіть якщо ймовірність створення ним економічних вигід низька. Утім, ця низька ймовірність може позначитись на рішеннях з приводу того, яку саме інформацію надавати щодо активу та в який спосіб її надавати, в тому числі й на рішеннях з приводу того, чи визнавати актив (див. пункти 5.15–5.17) та як його оцінювати.
- 4.16 Економічний ресурс може створювати економічні вигоди для суб'єкта господарювання, даючи йому

право або змогу робити, наприклад, одну або декілька з таких речей:

- a) одержувати договірні грошові потоки або інший економічний ресурс;
 - б) обмінюватись економічними ресурсами з іншою стороною на сприятливих умовах;
 - в) створювати надходження або уникати вибуття грошових коштів шляхом, наприклад:
 - (i) використання економічного ресурсу або окремо, або в поєднанні з іншими економічними ресурсами для виробництва товарів чи надання послуг;
 - (ii) використання економічного ресурсу для збільшення вартості інших економічних ресурсів; або
 - (iii) надання економічного ресурсу в оренду іншій стороні;
 - г) одержувати грошові кошти чи інші економічні ресурси шляхом продажу економічного ресурсу; або
 - г) погашати зобов'язання шляхом передання економічного ресурсу.
- 4.17 Попри те, що економічний ресурс одержує свою вартість від його поточного потенціалу створювати майбутні економічні вигоди, економічний ресурс — це теперішнє право, що містить у собі цей потенціал, а не майбутні економічні вигоди, які може створити право. Наприклад, придбаний опціон одержує свою вартість від свого потенціалу створювати економічні вигоди шляхом використання опціону на певну дату в майбутньому. Водночас, економічний ресурс — це теперішнє право: право використання опціону на певну дату в майбутньому. Економічний ресурс — це не майбутні економічні вигоди, що їх отримає держатель у разі використання опціону.
- 4.18 Існує тісний зв'язок між здійсненням видатків і придбанням активів, але ці дві операції можуть не збігатись. Отже, якщо суб'єкт господарювання здійснює видатки, це може бути ознакою прагнення суб'єкта господарювання до майбутніх економічних вигід, але не є однозначним доказом одержання суб'єктом господарювання активу. Подібно до цього, відсутність відповідного видатку не заважає певній статті відповідати визначенню активу. До активів можуть належати, наприклад, права, надані урядом суб'єктові господарювання безоплатно або подаровані суб'єктові господарювання іншою стороною.

Контроль

- 4.19 Контроль пов'язує економічний ресурс із суб'єктом господарювання. Оцінювання того, чи існує контроль, допомагає визначити той економічний ресурс, який обліковує суб'єкт господарювання. Наприклад, суб'єкт господарювання може контролювати пропорційну частку об'єкта нерухомості, не контролюючи прав, обумовлених правом власності на весь об'єкт нерухомості. У таких випадках активом суб'єкта господарювання є контрольована ним частка об'єкта нерухомості, а не права, обумовлені правом власності на весь об'єкт нерухомості, якого він не контролює.
- 4.20 Суб'єкт господарювання контролює економічний ресурс, якщо він має теперішню спроможність керувати використанням економічного ресурсу та одержувати економічні вигоди, що можуть від нього надходити. Контроль включає в себе теперішню спроможність не давати іншим сторонам керувати використанням економічного ресурсу та одержувати економічні вигоди, що можуть від нього надходити. З цього випливає, що якщо одна сторона контролює економічний ресурс, то жодна інша сторона цього ресурсу не контролює.
- 4.21 Суб'єкт господарювання має теперішню спроможність керувати використанням економічного ресурсу, якщо він має право задіяти цей економічний ресурс у своїй діяльності чи дозволити іншій стороні задіяти цей економічний ресурс у діяльності такої іншої сторони.
- 4.22 Контроль над економічним ресурсом зазвичай виникає зі спроможності забезпечувати реалізацію законних прав. Утім, контроль може також виникати в тому разі, якщо суб'єкт господарювання має

інші засоби забезпечення того, щоб саме він, а не жодна інша сторона мав теперішню спроможність керувати використанням економічного ресурсу та одержувати вигоди, що можуть від нього надходити. Наприклад, суб'єкт господарювання може контролювати право на користування «ноу-хау», що не є загальним надбанням, якщо суб'єкт господарювання має доступ до цього «ноу-хау» та теперішню спроможність зберігати секретність цього «ноу-хау», навіть якщо це «ноу-хау» не захищене зареєстрованим патентом.

- 4.23 Для здійснення суб'єктом господарювання контролю над економічним ресурсом потрібно, щоб майбутні економічні вигоди від цього ресурсу прямо чи опосередковано надходили саме до суб'єкта господарювання, а не до іншої сторони. Цей аспект контролю не означає, що суб'єкт господарювання має змогу забезпечити створення ресурсом економічних вигід за всіх обставин. Натомість він означає, що в тому разі, якщо ресурс створює економічні вигоди, саме суб'єкт господарювання є стороною, що одержить їх прямо чи опосередковано.
- 4.24 Наявність вразливості до значних коливань у розмірі економічних вигід, створених економічним ресурсом, може вказувати на те, що суб'єкт господарювання контролює цей ресурс. Водночас, це лише один чинник, який необхідно враховувати при загальній оцінці того, чи існує контроль.
- 4.25 Іноді одна сторона (принципал) доручає іншій особі (агентові) діяти від імені та на користь принципала. Наприклад, принципал може залучити агента для організації продажів товарів, що контролюються принципалом. Якщо агент має у своєму розпорядженні економічний ресурс, контрольований принципалом, то такий економічний ресурс не є активом агента. До того ж, якщо агент має обов'язок передати третій особі економічний ресурс, контрольований принципалом, то цей обов'язок не є зобов'язанням агента, оскільки економічний ресурс, що підлягає передавню, є економічним ресурсом принципала, а не агента.

Визначення зобов'язання

- 4.26 Зобов'язання — це теперішній обов'язок суб'єкта господарювання передати економічний ресурс унаслідок минулих подій.
- 4.27 Зобов'язання існує в разі одночасного виконання всіх трьох критеріїв:
- а) суб'єкт господарювання має обов'язок (див. пункти 4.28–4.35);
 - б) обов'язок передбачає передавню економічного ресурсу (див. пункти 4.36–4.41); та
 - в) обов'язок є теперішнім обов'язком, що існує внаслідок минулих подій (див. пункти 4.42–4.47).

Обов'язок

- 4.28 Перший критерій зобов'язання — це наявність у суб'єкта господарювання обов'язку.
- 4.29 Обов'язок — це дія або відповідальність, уникнути якої суб'єкт господарювання не має практичної спроможності. Обов'язок завжди виникає перед іншою особою (чи особами). Іншою особою (чи особами) може бути особа чи інший суб'єкт господарювання, група людей чи інших суб'єктів господарювання або суспільство в цілому. Немає потреби знати, перед якою саме стороною (якими саме сторонами) має місце обов'язок.
- 4.30 Якщо одна сторона має обов'язок передати економічний ресурс, то звідси випливає, що інша сторона (або сторони) має право одержати цей економічний ресурс. Водночас, вимога до однієї сторони визнати зобов'язання та оцінити його в певній сумі не означає, що інша сторона (або сторони) повинна визнавати актив або оцінювати його в тій самій сумі. Наприклад, конкретні Стандарти можуть установлювати різні критерії визнання або вимоги до оцінки для зобов'язання однієї сторони та відповідного активу іншої сторони (чи сторін), якщо ці різні критерії або вимоги є наслідком рішень, які мають на меті вибір найдоречнішої інформації, що правдиво подає те, чого вона стосується.

- 4.31 Чимало обов'язків установлюються контрактом, законодавством або подібними засобами, й можуть бути законно забезпечені виконанням стороною (або сторонами), перед якими вони мають місце. Втім, обов'язки можуть також виникати з усталеної практики суб'єкта господарювання, оприлюдненої ним політики або конкретних заяв, якщо суб'єкт господарювання не має практичної спроможності діяти у спосіб, відмінний від такої практики, політики чи заявам. Обов'язок, що виникає в таких ситуаціях, іноді називають «конструктивним зобов'язанням».
- 4.32 У деяких ситуаціях обов'язок чи відповідальність суб'єкта господарювання з передання економічного ресурсу обумовлено вчиненням у майбутньому певної дії, яку може вчинити сам суб'єкт господарювання. Такі дії можуть передбачати ведення певної діяльності чи роботу на певному ринку на певну дату в майбутньому, або використання певних опціонів, передбачених контрактом. За таких ситуацій суб'єкт господарювання має обов'язок, якщо він не має практичної спроможності уникнути вчинення такої дії.
- 4.33 Висновок про доцільність складання фінансової звітності суб'єкта господарювання на основі безперервної діяльності означає також висновок про те, що суб'єкт господарювання не має практичної спроможності уникнути передання, якого можна було б уникнути лише шляхом ліквідації суб'єкта господарювання чи припинення діяльності.
- 4.34 Чинники, що використовуються для оцінювання наявності у суб'єкта господарювання практичної спроможності уникнути передання економічного ресурсу, можуть залежати від характеру обов'язку чи відповідальності суб'єкта господарювання. Наприклад, у деяких випадках суб'єкт господарювання може не мати практичної спроможності уникнути передання, якщо будь-яка дія, яку той міг би вчинити, щоб уникнути передання, потягнула б за собою економічні наслідки, значно несприятливіші, ніж саме передання. Водночас, ні намір здійснити передання, ні висока ймовірність передання не є достатньою підставою для висновку про відсутність у суб'єкта господарювання практичної спроможності уникнути передання.
- 4.35 У деяких випадках немає визначеності з приводу того, чи існує певний обов'язок. Наприклад, якщо інша сторона вимагає компенсації за нібито вчинену суб'єктом господарювання неправомірну дію, може не бути визначеності з приводу того, чи така дія мала місце, чи її вчинив суб'єкт господарювання або як до неї застосовується право. Аж до моменту усунення цієї невизначеності — наприклад судовим рішенням — наявність у суб'єкта господарювання відповідного обов'язку перед стороною, що вимагає компенсації, а отже й існування зобов'язання пов'язані з невизначеністю. (Визнання зобов'язань, існування яких пов'язане з невизначеністю, обговорюється в пункті 5.14).

Передача економічного ресурсу

- 4.36 Другим критерієм зобов'язання є те, що обов'язок передбачає передачу економічного ресурсу.
- 4.37 Для виконання цього критерію обов'язок повинен мати потенціал вимагати від суб'єкта господарювання передачу економічного ресурсу іншій стороні (чи іншим сторонам). Для того, щоб цей потенціал існував, немає потреби у впевненості з приводу того — ба навіть імовірності того, що суб'єкт повинен буде передати економічний ресурс: передача може, наприклад, бути обов'язковим лише в разі настання в майбутньому певної події, пов'язаної з невизначеністю. Потрібно лише, щоб цей обов'язок уже існував і щоб — щонайменше за однієї обставини — він вимагав від суб'єкта господарювання передачу економічного ресурсу.
- 4.38 Обов'язок може відповідати визначенню зобов'язання, навіть якщо ймовірність передачу економічного ресурсу низька. Утім, ця низька ймовірність може позначитись на рішеннях з приводу того, яку саме інформацію надавати щодо зобов'язання та в який спосіб її надавати, в тому числі й на рішеннях з приводу того, чи визнавати зобов'язання (див. пункти 5.15–5.17) та як його оцінювати.
- 4.39 До обов'язків з передачу економічного ресурсу належать, наприклад:
- а) обов'язки зі сплати грошових коштів;
 - б) обов'язки з доставлення товарів чи надання послуг;
 - в) обов'язки здійснювати обмін економічними ресурсами з іншою стороною на

несприятливих умовах. До таких обов'язків належить, наприклад, форвардний контракт на продаж економічного ресурсу на умовах, що є несприятливими на даний час, або опціон, що надає іншій стороні право на купівлю економічного ресурсу у суб'єкта господарювання;

- г) обов'язки з передання економічного ресурсу в разі певної майбутньої події, настання якої пов'язане з невизначеністю;
 - г) обов'язки випустити фінансовий інструмент, якщо цей фінансовий інструмент зобов'яже суб'єкта господарювання передати економічний ресурс.
- 4.40 Замість виконання обов'язку з передання економічного ресурсу стороні, що має право на одержання такого ресурсу, суб'єкти господарювання іноді приймають, наприклад, рішення:
- а) про врегулювання обов'язку шляхом ведення переговорів про звільнення від обов'язку;
 - б) передання обов'язку третій стороні; або
 - в) заміну обов'язку передати економічний ресурс іншим обов'язком шляхом вчинення нової операції.
- 4.41 У ситуаціях, описаних у пункті 4.40, суб'єкт господарювання несе обов'язок передати економічний ресурс доти, доки він не врегулює, не передасть або не замінить цей обов'язок.

Теперішній обов'язок унаслідок минулих подій

- 4.42 Третій критерій зобов'язання — це те, що обов'язок є теперішнім обов'язком, що існує внаслідок минулих подій.
- 4.43 Теперішній обов'язок існує внаслідок минулих подій лише в тому разі, якщо:
- а) суб'єкт господарювання вже одержав економічні вигоди або вчинив дію; та
 - б) внаслідок цього суб'єкт господарювання повинен буде або може бути змушений передати економічний ресурс, який в іншому випадку він не мав би передавати.
- 4.44 До одержаних економічних вигід можуть бути віднесені, наприклад, товари чи послуги. До вчинених дій може належати, наприклад, ведення певного бізнесу або здійснення діяльності на певному ринку. У разі одержання економічних вигід або вчинення дій протягом певного часу теперішній обов'язок, що виникає внаслідок цього, може накопичуватись протягом такого часу.
- 4.45 У разі прийняття нового законодавства теперішній обов'язок постає лише в тому разі, якщо внаслідок одержання економічних вигід або вчинення дії, яких стосується законодавство, суб'єкт господарювання повинен буде або може бути змушений передати економічний ресурс, який в іншому випадку він не мав би передавати. Прийняття законодавства як таке не є достатньою підставою для виникнення у суб'єкта господарювання теперішнього обов'язку. Подібним чином, якщо усталена практика суб'єкта господарювання, оприлюднена ним політика або конкретна заява, що мають характер, описаний у пункті 4.31, призводять до виникнення теперішнього обов'язку лише в тому разі, якщо внаслідок одержання економічних вигід або вчинення дії, яких стосується така практика, політика чи заява, суб'єкт господарювання повинен буде або може бути змушений передати економічний ресурс, який в іншому випадку він не мав би передавати.
- 4.46 Теперішній обов'язок може існувати навіть у тому разі, якщо передання економічних ресурсів не може бути виконане примусово до певного моменту в майбутньому. Наприклад, контрактне зобов'язання сплатити грошові кошти може існувати зараз, навіть якщо контракт не вимагає здійснення платежу до настання певної майбутньої дати. Подібно до цього контрактний обов'язок суб'єкта господарювання виконати роботу на певну дату в майбутньому може існувати зараз, навіть якщо контрагент не може вимагати від суб'єкта господарювання виконання цієї роботи до такої майбутньої дати.

- 4.47 Суб'єкт господарювання ще не має теперішнього обов'язку передати економічний ресурс, якщо він ще не виконав критерії, встановлені в пункті 4.43, тобто якщо він ще не одержав економічних вигід або не вчинив дій, які зробили б або могли б зробити обов'язковим для суб'єкта господарювання передання економічного ресурсу, який в іншому випадку він не мав би передавати. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання уклав контракт, що передбачає виплату працівникові зарплати взамін на користування послугами працівника, то суб'єкт не має теперішнього обов'язку платити зарплату до отримання ним послуг працівника. До цього моменту такий контракт є таким, що підлягає виконанню в майбутньому: суб'єкт господарювання має поєднати право та обов'язок обмінювати майбутню зарплату на майбутні послуги працівника (див. пункти 4.56–4.58).

Активи та зобов'язання

Одиниця обліку

- 4.48 Одиницею обліку є право або група прав, обов'язок або група обов'язків, або група прав та обов'язків, до яких застосовуються критерії визнання та концепції оцінки.
- 4.49 Одиниця обліку обирається для активів чи зобов'язань під час розгляду того, яким чином критерії визнання та концепції оцінки застосовуватимуться до такого активу чи зобов'язання, а також до пов'язаних з ними доходу та витрат. За деяких обставин може бути доцільно обрати одну одиницю обліку для визнання, а інакшу одиницю обліку для оцінювання. Наприклад, контракти іноді можуть визнаватись індивідуально, але оцінюватись у складі портфеля контрактів. Може виникати потреба в агрегуванні активів, зобов'язань, доходу та витрат або їх розподілі на компоненти для подання та розкриття інформації.
- 4.50 Якщо суб'єкт господарювання передає частину активу або частину зобов'язання, то одиниця обліку в цей час може зазнати змін, унаслідок яких переданий компонент та збережений компонент стають окремими одиницями обліку (див. пункти 5.26–5.33).
- 4.51 Одиницю обліку обирають для надання корисної інформації, а це означає, що:
- а) інформація, що надається про актив або зобов'язання та про будь-які пов'язані з ними дохід та витрати, має бути доречною. Поводження з групою прав та обов'язків як із єдиною одиницею обліку може надавати доречнішу інформацію, ніж окремий розгляд кожного права чи обов'язку як окремих одиниць обліку, якщо, наприклад, ці права та обов'язки:
 - (i) не можуть або навряд чи можуть бути предметом окремих операцій;
 - (ii) не можуть або навряд чи можуть спливати згідно з різними закономірностями;
 - (iii) мають подібні економічні характеристики та ризики, а отже, ймовірно, справляють подібний вплив на перспективи майбутнього чистого надходження грошових коштів суб'єктові господарювання та вибуття грошових коштів від суб'єкта господарювання; або
 - (iv) використовуються разом у господарській діяльності, здійснюваній суб'єктом господарювання, для створення грошових потоків та оцінюються з посиланням на оцінки взаємопов'язаних майбутніх грошових потоків за ними;
 - б) інформація, що надається про актив або зобов'язання та про будь-які пов'язані з ними дохід та витрати, має правдиво подавати сутність операції або іншої події, внаслідок якої вони виникли. У зв'язку з цим може виникати потреба в розгляді прав чи обов'язків, що виникають із різних джерел, як єдиної одиниці обліку або в розмежуванні прав чи обов'язків, що виникають із одного джерела (див. пункт 4.62). Так само для забезпечення правдивого подання непов'язаних одні з одними прав та обов'язків може бути необхідно визнавати та оцінювати їх окремо.
- 4.52 Розмір витрат не лише обмежує інші рішення у сфері фінансової звітності, але й накладає вартісне

обмеження на вибір одиниці обліку. Отже, при виборі одиниці обліку необхідно врахувати, чи вигоди від надання інформації користувачам фінансової звітності шляхом обрання певної одиниці обліку, ймовірно, виправдають витрати на надання та використання такої інформації. Загалом, витрати, пов'язані з визнанням та оцінюванням активів, зобов'язань, доходу та витрат зростають разом зі зменшенням розміру одиниці обліку. Таким чином, у цілому права чи обов'язки, що виникають із одного й того самого джерела, розмежовуються лише в тому разі, якщо одержана внаслідок цього інформація є кориснішою, а вигоди переважають витрати.

- 4.53 Іноді як права, так і обов'язки походять із одного й того самого джерела. Наприклад, деякі контракти встановлюють як права, так і обов'язки кожної зі сторін. Якщо ці права та обов'язки є взаємопов'язаними та не можуть бути розмежовані, то вони становлять єдиний нероздільний актив або єдине нероздільне зобов'язання, а отже й утворюють єдину одиницю обліку. Наприклад, саме такою є ситуація з контрактами, що підлягають виконанню в майбутньому (див. пункт 4.57). І навпаки, якщо права віддільні від обов'язків, іноді може виявитись доцільним групування прав окремо від обов'язків, що вестиме до визначення одного або кількох окремих активів та зобов'язань. У інших випадках може виявитись доцільнішим об'єднання віддільних прав та обов'язків у єдину одиницю обліку з подальшим їх розглядом як єдиного активу чи єдиного зобов'язання.
- 4.54 Розгляд комплексу прав та обов'язків як єдиної одиниці обліку відрізняється від згортання активів та зобов'язань (див. пункт 7.10).
- 4.55 До можливих одиниць обліку належать:
- а) окреме право або окремих обов'язок;
 - б) усі права, усі обов'язки, або всі права та всі обов'язки, що постанали з єдиного джерела: наприклад, контракту;
 - в) підгрупа цих прав та/або обов'язків — наприклад, підгрупа прав на статтю основних засобів, у яких строк корисної експлуатації та закономірності споживання відрізняються від аналогічних характеристик інших прав на таку статтю;
 - г) група прав та/або обов'язків, що виникають за портфелем аналогічних статей;
 - г) група прав та/або обов'язків, що виникають за портфелем різних статей — наприклад, за портфелем активів і зобов'язань, що підлягає вибуттю в одній операції; та
 - д) вразливість до ризику в рамках портфеля статей — якщо на портфель статей діє спільний ризик, то деякі аспекти бухгалтерського обліку такого портфеля можуть бути націлені на сукупну вразливість до такого ризику в межах портфеля.

Контракти, що підлягають виконанню в майбутньому

- 4.56 Контракт, що підлягає виконанню в майбутньому, — це контракт або частина контракту, що рівною мірою не виконана: коли жодна зі сторін не виконала жодного зі своїх обов'язків або коли обидві сторони частково виконали свої обов'язки рівною мірою.
- 4.57 Контракт, що підлягає виконанню в майбутньому, створює поєднання права та обов'язку щодо обміну економічними ресурсами. Право та обов'язок взаємопов'язані та не можуть бути відокремлені одне від одного. Таким чином, поєднання права та обов'язку являє собою єдиний актив або єдине зобов'язання. Суб'єкт господарювання має актив, якщо умови обміну є на цей час сприятливими; він має зобов'язання, якщо умови обміну є на цей час несприятливими. Доцільність включення такого активу чи зобов'язання до фінансової звітності визначається залежно від критеріїв визнання (див. розділ 5) та основи оцінки (див. розділ 6), обраної для активу чи зобов'язання, включаючи, за потреби, перевірку контракту на предмет його обтяжливості.
- 4.58 Тією мірою, якою будь-яка зі сторін виконує свої обов'язки за контрактом, цей контракт припиняє бути таким, що підлягає виконанню в майбутньому. Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, виконує контракт першим, то таке виконання — це подія, що змінює право та обов'язок суб'єкта господарювання, що звітує, щодо обміну економічних ресурсів на право на одержання економічного

ресурсу. Це право є активом. Якщо першою виконує контракт інша сторона, то таке виконання — це подія, що замінює право та обов'язок суб'єкта господарювання, що звітує, щодо обміну економічних ресурсів на обов'язок передати економічний ресурс. Цей обов'язок є зобов'язанням.

Сутність контрактних прав і контрактних обов'язків

- 4.59 Умови контракту створюють права та обов'язки для суб'єкта господарювання, що є стороною такого контракту. Для правдивого подання цих прав та обов'язків у фінансовій звітності зазначається їх сутність (див. пункт 2.12). У деяких випадках сутність прав та обов'язків є зрозумілою з правової форми контракту. В інших випадках для визначення сутності прав та обов'язків потрібно аналізувати умови контракту чи групи або серії контрактів.
- 4.60 Розглядаються всі умови контракту — як явні, так і неявні, крім як у випадку, коли вони не мають змісту. До неявних умов можуть належати, наприклад, обов'язки, встановлені законом, на зразок запроваджених законом гарантійних зобов'язань, установлених для суб'єктів господарювання, що укладають контракти на продаж товарів замовникам.
- 4.61 Умови, що не мають змісту, не розглядаються. Умова може не мати змісту, якщо вона не справляє видимого ефекту на економічні аспекти контракту. До умов, що не мають змісту, можуть належати, наприклад:
- а) умови, що не зобов'язують жодну зі сторін; або
 - б) права, в тому числі опціони, скористатись якими держатель не матиме практичної спроможності за жодних обставин.
- 4.62 Група або серія контрактів може досягати загального комерційного ефекту чи мати на меті його досягнення. Для повідомлення у звітності сутності таких контрактів може виявитись необхідним розгляд прав та обов'язків, що виникають за такою групою чи серією контрактів, як єдиної одиниці обліку. Наприклад, якщо права чи обов'язки за одним контрактом лише зводять нанівець усі права чи обов'язки за іншим контрактом, укладеним одночасно з тим самим контрагентом, то сукупний ефект полягає в тому, що обидва контракти не створюють ні прав, ні обов'язків. І навпаки, якщо один контракт створює два або більше комплексів прав чи обов'язків, які могли б бути створені шляхом укладення двох або більше окремих контрактів, суб'єкт господарювання для правдивого подання прав та обов'язків (див. пункти 4.48–4.55) може бути змушений відображати кожний комплекс в обліку так, ніби він виник за окремими контрактами.

Визначення власного капіталу

- 4.63 Власний капітал — це залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.
- 4.64 Вимоги до власного капіталу — це вимоги до залишкової частки в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань. Інакше кажучи, це вимоги до суб'єкта господарювання, що не відповідають визначенню зобов'язання. Такі вимоги можуть бути встановлені контрактом, законом або аналогічними засобами та включати, в тому обсязі, в якому вони не відповідають визначенню зобов'язання:
- а) акції різних типів, випущені суб'єктом господарювання; та
 - б) деякі обов'язки суб'єкта господарювання щодо випуску іншої вимоги до власного капіталу.
- 4.65 Вимоги до власного капіталу різних класів — на зразок звичайних акцій та привілейованих акцій — можуть надавати своїм держателям різні права: наприклад, право на одержання від суб'єкта господарювання частини або всього зазначеного нижче:
- а) дивідендів, якщо суб'єкт господарювання вирішить виплатити дивіденди держателям, які

- мають відповідне право;
- б) надходження від задоволення вимог до власного капіталу чи то в повному обсязі під час ліквідації, чи то частково в інший час; або
 - в) інших вимог до власного капіталу.
- 4.66 Іноді на окремі компоненти власного капіталу — наприклад, акціонерний капітал або нерозподілений прибуток — впливають правові, регуляторні або інші вимоги. Наприклад, деякі з цих вимог дозволяють суб'єктові господарювання розподіл держателям вимог до власного капіталу лише за наявності в суб'єкта господарювання достатніх резервів, які визначено цими вимогами як такі, що підлягають розподілу.
- 4.67 Господарську діяльність часто здійснюють такі суб'єкти господарювання, як одноосібні підприємці, прості товариства, трасти або різні види державних підприємств. Нормативно-правова база діяльності таких суб'єктів господарювання часто відрізняється від нормативно-правової бази, що застосовується до корпоративних суб'єктів господарювання. Наприклад, кількість обмежень, якщо їх встановлено, на розподіл держателям вимог до власного капіталу таких суб'єктів господарювання може бути незначною. Утім, визначення власного капіталу, подане в пункті 4.63 *Концептуальної основи* стосується всіх суб'єктів господарювання, що звітують.

Визначення доходів та витрат

- 4.68 Дохід — це збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу.
- 4.69 Витрати — це зменшення активів або збільшення зобов'язань, наслідком якого є зменшення власного капіталу, крім як унаслідок здійснення розподілу держателям вимог до власного капіталу.
- 4.70 З цих визначень доходу та витрат випливає, що внески держателів вимог до власного капіталу не є доходом, а розподіл держателям вимог до власного капіталу не є витратами.
- 4.71 Дохід та витрати є елементами фінансової звітності, що стосуються фінансових результатів суб'єкта господарювання. Користувачі фінансової звітності потребують інформації як про фінансовий стан суб'єкта господарювання, так і про його фінансові результати. Отже, попри те, що дохід і витрати визначено з погляду змін у розмірах активів і зобов'язань, інформація про дохід і витрати так само важлива, як інформація про активи та зобов'язання.
- 4.72 Різні операції та події породжують дохід і витрати, що мають різні характеристики. Окреме надання інформації про дохід і витрати з різними характеристиками може допомогти користувачам фінансової звітності розібратись у фінансових результатах суб'єкта господарювання (див. пункти 7.14–7.19).

ЗМІСТ

з пункту

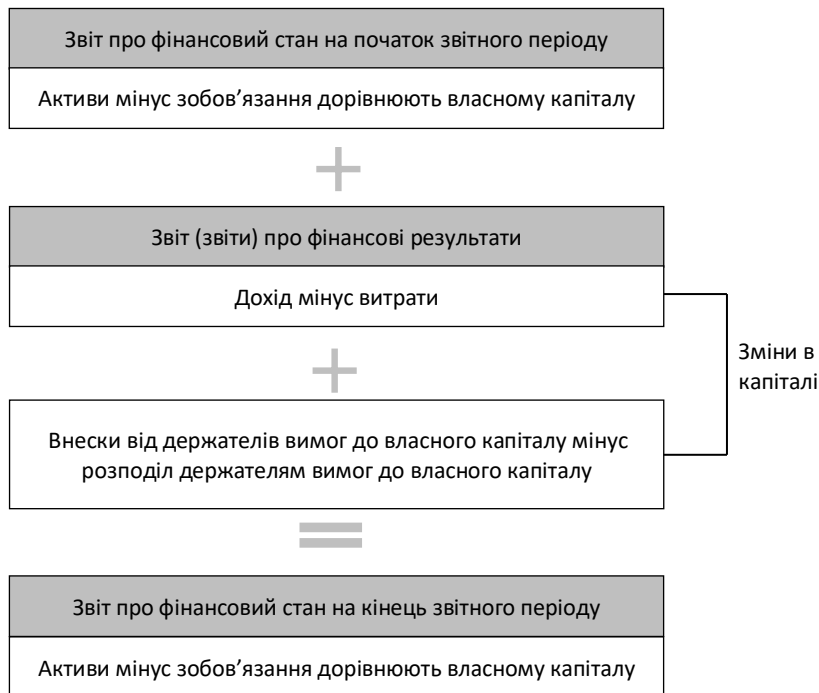
РОЗДІЛ 5: ВИЗНАННЯ ТА ПРИПИНЕННЯ ВИЗНАННЯ

ПРОЦЕС ВИЗНАННЯ	5.1
КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ	5.6
Доречність	5.12
Невизначеність існування	5.14
Низька ймовірність надходження або вибуття економічних вигід	5.15
Правдиве подання	5.18
Невизначеність оцінки	
Інші чинники	
ПРИПИНЕННЯ ВИЗНАННЯ	5.26

Процес визнання

- 5.1 Визнання — це процес фіксації для включення до звіту про фінансовий стан чи звіту (звітів) про фінансові результати статті, яка відповідає визначенню одного з елементів фінансової звітності — активу, зобов'язання, власного капіталу, доходу або витрат. Визнання полягає у зазначенні статті в одному з цих звітів — чи то окремо, чи то в поєднанні з іншими статтями — прописом та як грошову суму, а також у включенні цієї суми до одного чи кількох підсумкових показників такого звіту. Сума, в якій актив, зобов'язання або власний капітал визнано у звіті про фінансовий стан, має назву «балансова вартість».
- 5.2 Звіт про фінансовий стан і звіт (звіти) про фінансові результати описують визнані активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати суб'єкта господарювання у структурованих зведеннях, покликаних робити фінансову інформацію зіставною та зрозумілою. Важливою рисою структур цих зведень є те, що визнані у звіті суми включаються до підсумкових показників та, за потреби, проміжних підсумкових показників, що пов'язують статті, визнані у звіті.
- 5.3 Визнання пов'язує елементи, звіт про фінансовий стан і звіт (звіти) про фінансові результати в такий спосіб (див. схему 5.1):
- a) у звіті про фінансовий стан станом на початок і кінець звітного періоду загальна вартість активів мінус загальна вартість зобов'язань дорівнює загальному розмірові власного капіталу; та
 - b) зміни, визнані у власному капіталі протягом звітного періоду, складаються з:
 - (i) доходу за вирахуванням витрат, визнаного у звіті (звітах) про фінансові результати; плюс
 - (ii) внесків від держателів вимог до власного капіталу за вирахуванням розподілених держателям вимог до власного капіталу.
- 5.4 Звіти пов'язані один з одним, оскільки визнання однієї статті (або зміни в її балансовій вартості) вимагає визнання чи припинення визнання однієї або кількох інших статей (чи змін у балансовій вартості однієї або кількох інших статей). Наприклад:
- a) визнання доходу відбувається одночасно з:
 - (i) первісним визнанням активу чи збільшенням балансової вартості активу; або
 - (ii) припиненням визнання зобов'язання чи зменшенням балансової вартості зобов'язання;
 - b) визнання витрат відбувається одночасно з:
 - (i) первісним визнанням зобов'язання чи збільшенням балансової вартості зобов'язання; або
 - (ii) припиненням визнання активу чи зменшенням балансової вартості активу.

Схема 5.1. Як визнання поєднує елементи фінансової звітності



5.5 Первісне визнання активів або зобов'язань, породжених операціями чи іншими подіями, може призводити до одночасного визнання як доходу, так і пов'язаних з ним витрат. Наприклад, продаж товарів за грошові кошти тягне за собою визнання як доходу (від визнання одного активу — грошових коштів), так і витрат (від припинення визнання іншого активу — проданих товарів). Одночасне визнання доходу та пов'язаних з ним витрат іноді називають забезпеченням відповідності витрат і доходу. Застосування концепцій у *Концептуальній основі* веде до такого забезпечення відповідності, коли воно виникає внаслідок визнання змін в активах і зобов'язаннях. Водночас, забезпечення відповідності витрат і доходу не є завданням *Концептуальної основи*. *Концептуальна основа* не допускає визнання у звіті про фінансовий стан статей, що не відповідають визначенням активу, зобов'язання чи власного капіталу.

Критерії визнання

- 5.6 У звіті про фінансовий стан визнаються лише статті, що відповідають визначенню активу, зобов'язання чи власного капіталу. Подібно до цього у звіті про фінансові результати визнаються лише статті, що відповідають визначенню доходу чи витрат. Водночас, визнаються не всі статті, що відповідають визначенню одного з цих елементів.
- 5.7 Відсутність визнання статті, що відповідає визначенню одного з елементів, знижує повноту звіту про фінансовий стан та звіту (звітів) про фінансові результати, й може призвести до виключення з фінансової звітності корисної інформації. З другого боку, за деяких обставин визнання деяких статей, що відповідають визначенню одного з елементів, не надає корисної інформації. Актив чи зобов'язання визнається лише в тому разі, якщо визнання такого активу чи зобов'язання, будь-яких відповідних доходів, витрат або змін у власному капіталі надає користувачам фінансової звітності інформацію, що є корисною, тобто:
- а) доречну інформацію про актив чи зобов'язання та про будь-які відповідні доходи, витрати або зміни у власному капіталі (див. пункти 5.12–5.17); та
 - б) правдиве подання активу чи зобов'язання та будь-яких відповідних доходів, витрат або змін у власному капіталі (див. пункти 5.18–5.25).

- 5.8 Розмір витрат не лише обмежує інші рішення у сфері фінансової звітності, але й накладає вартісне обмеження на рішення про визнання. З визнанням активу чи зобов'язання пов'язані певні витрати. Ті, хто складає фінансову звітність, несуть витрати, пов'язані з одержанням відповідної оцінки активу чи зобов'язання. Користувачі фінансової звітності також несуть витрати на аналіз та інтерпретацію наданої інформації. Актив або зобов'язання визнається, якщо вигоди від надання інформації користувачам фінансової звітності шляхом визнання, ймовірно, виправдають витрати на надання та використання такої інформації. У деяких випадках витрати на визнання можуть перевищувати вигоду від нього.
- 5.9 Неможливо точно визначити, коли визнання активу чи зобов'язання надасть корисну інформацію користувачам фінансової звітності за рівня витрат, що не переважають його вигоди. Те, що є корисним для користувачів, залежить від статті, а також від фактів та обставин. Отже, для вирішення питання про визнання статті потрібне судження, а отже вимоги щодо визнання, зазначені в різних Стандартах і в межах Стандартів можуть бути різними.
- 5.10 При прийнятті рішень про визнання дуже важливо розглядати інформацію, що буде надана в разі невизнання активу чи зобов'язання. Наприклад, якщо при здійсненні видатку жоден актив не визнається, визнається витрата. З часом визнання витрат може в деяких випадках надавати корисну інформацію, наприклад, інформацію, що дає користувачам фінансової звітності змогу виявляти тенденції.
- 5.11 Навіть якщо стаття, що відповідає визначенню активу чи зобов'язання, не визнається, у суб'єкта господарювання може виникнути необхідність надати інформацію про цю статтю у примітках. При цьому важливо розглянути питання про те, як зробити таку інформацію достатньо помітною, щоб компенсувати відсутність цієї статті у структурованому зведенні, наданому у звіті про фінансовий стан та, за потреби, звіті (звітах) про фінансові результати.

Доречність

- 5.12 Інформація про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати доречна для користувачів фінансової звітності. Водночас, визнання конкретного активу чи зобов'язання та будь-яких відповідних доходів, витрат або змін у власному капіталі не завжди може надавати доречну інформацію. Така ситуація може мати місце, якщо, наприклад:
- а) відсутня визначеність з приводу того, чи існує актив або зобов'язання (див. пункт 5.14); або
 - б) актив або зобов'язання існує, але ймовірність надходження чи вибуття економічних вигід є низькою (див. пункти 5.15–5.17).
- 5.13 Наявність одного чи обох чинників, зазначених у пункті 5.12, не призводить автоматично до висновку про те, що надана інформація не є доречною. До того ж, на висновок можуть впливати й інші чинники, крім зазначених у пункті 5.12. Те, чи надає визнання доречну інформацію, може визначатись поєднанням чинників, а не будь-яким окремо взятим чинником.

Невизначеність існування

- 5.14 У пунктах 4.13 та 4.35 обговорюються ситуації, в яких відсутня визначеність з приводу того, чи існує актив або зобов'язання. У деяких випадках ця невизначеність, що може поєднуватися з низькою ймовірністю надходження чи вибуття економічних вигід та винятково широким діапазоном можливих результатів, може означати, що визнання активу або зобов'язання, що має оцінюватись єдиною сумою, не надало б доречної інформації. Незалежно від визнання активу чи зобов'язання може виникати потреба в наданні у фінансовій звітності пояснювальної інформації щодо пов'язаної з активом чи зобов'язанням невизначеності.

Низька ймовірність надходження або вибуття економічних вигід

- 5.15 Актив чи зобов'язання може існувати навіть у тому разі, якщо ймовірність надходження чи вибуття економічних вигід низька (див. пункти 4.15 і 4.38).

- 5.16 Якщо ймовірність надходження чи вибуття економічних вигід низька, то найдоречнішою інформацією про актив або зобов'язання може бути інформація про величину можливих надходжень чи вибуття, можливі строки їх настання та чинники, що впливають на ймовірність їх настання. Типовим місцем для розміщення такої інформації є примітки.
- 5.17 Навіть якщо ймовірність надходження чи вибуття економічних вигід низька, визнання активу чи зобов'язання може надавати доречну інформацію, що виходить за межі інформації, описаної в пункті 5.16. Те, чи є ситуація саме такою, може залежати від ряду чинників. Наприклад:
- якщо придбання активу чи прийняття зобов'язання відбувається в операції обміну на ринкових умовах, то її вартість зазвичай віддзеркалює ймовірність надходження чи вибуття економічних вигід. Таким чином, ця вартість може бути доречною інформацією і вона зазвичай легкодоступна. Крім того, невизнання активу чи зобов'язання призвело б до визнання витрат або доходу під час обміну, що могло б виявитись неправдивим поданням операції (див. пункт 5.25(a)).
 - якщо актив чи зобов'язання постає внаслідок події, що не є операцією обміну, то визнання активу чи зобов'язання зазвичай призводить до визнання доходу або витрат. Якщо існує лише низька ймовірність того, що актив чи зобов'язання потягне за собою надходження чи вибуття економічних вигід, користувачі фінансової звітності можуть не вважати визнання активу та доходу або зобов'язання та витрат таким, що надає доречну інформацію.

Правдиве подання

- 5.18 Визнання конкретного активу чи зобов'язання є належним, якщо воно надає не лише доречну інформацію, але й забезпечує правдиве подання такого активу чи зобов'язання й будь-яких відповідних доходів, витрат або змін у власному капіталі. На можливість правдивого подання можуть впливати рівень невизначеності оцінки, пов'язаний із активом чи зобов'язанням, або інші чинники.

Невизначеність оцінки

- 5.19 Для визнання активу чи зобов'язання його необхідно оцінити. У багатьох випадках такі оцінки визначаються шляхом оцінювання, а отже має місце невизначеність оцінки. Як було зазначено в пункті 2.19, використання обґрунтованих оцінок є невід'ємною частиною підготовки фінансової інформації та не робить інформацію менш корисною, якщо оцінки описано й роз'яснено чітко та правдиво. Навіть високий рівень невизначеності оцінки не завжди заважає такій оцінці надавати корисну інформацію.
- 5.20 В деяких випадках рівень невизначеності, пов'язаної з таким оцінюванням активу чи зобов'язання, може виявитись настільки високим, що можуть постати сумніви у спроможності такої оцінки забезпечити достатньо правдиве подання такого активу чи зобов'язання та відповідних доходів, витрат або змін у власному капіталі. Рівень невизначеності оцінки може бути настільки високим, що, наприклад, єдиним шляхом оцінювання активу чи зобов'язання залишається застосування методів оцінювання на основі грошових потоків і, крім того, склалась одна або декілька з зазначених нижче обставин:
- діапазон можливих результатів є винятково широким, а ймовірність кожного з результатів винятково важко оцінити;
 - оцінка є винятково чутливою до незначних змін в оцінках імовірності різних результатів — наприклад, якщо ймовірність майбутнього надходження чи вибуття грошових коштів є винятково низькою, але величина такого надходження чи вибуття грошових коштів буде винятково високою, якщо вони матимуть місце;
 - оцінювання активу або зобов'язання вимагає винятково складних чи винятково суб'єктивних розподілів грошових потоків, які не пов'язані винятково з активом чи зобов'язанням, що оцінюється.
- 5.21 В деяких випадках, описаних у пункті 5.20, найкориснішою інформацією може бути оцінка, що

спирається на оцінювання з високим рівнем невизначеності, супроводжувана описом оцінки та роз'ясненням чинників невизначеності, що на неї впливають. Це особливо ймовірно в тому разі, якщо така оцінка є найдоречнішою оцінкою активу чи зобов'язання. У інших випадках, якщо така інформація не забезпечує достатньо правдивого подання активу або зобов'язання та відповідних доходів, витрат або змін у власному капіталі, найкорисніша інформація може бути іншою оцінкою (супроводжуваною всіма необхідними описами та роз'ясненнями), що є дещо менш доречною, але має нижчий рівень невизначеності оцінки.

- 5.22 За обмежених обставин усі доречні оцінки активу чи зобов'язання, що доступні (або можуть бути одержані), можуть мати настільки велику невизначеність оцінки, що жодна з них не надаватиме корисної інформації про актив чи зобов'язання (та відповідні доходи, витрати або зміни у власному капіталі), навіть якби цю оцінку супроводжував опис її оцінювання та роз'яснення чинників невизначеності, що впливають на ці оцінки. За таких обставин, коло яких є обмеженим, актив чи зобов'язання не визнається.
- 5.23 Незалежно від того, чи визнано актив або зобов'язання, може виявитись необхідним включення до правдивого подання активу чи зобов'язання пояснювальної інформації про чинники невизначеності, пов'язані з існуванням або оцінкою активу чи зобов'язання, або з результатом оцінювання — сумою або строками будь-якого надходження чи вибуття економічних вигід, що врешті-решт будуть ними породжені (див. пункти 6.60–6.62).

Інші чинники

- 5.24 Правдиве подання визнаного активу, зобов'язання, власного капіталу, доходу чи витрат пов'язане не лише з визнанням такої статті, але й із її оцінкою, а також її поданням та розкриттям інформації про неї (див. розділи 6–7).
- 5.25 Отже, при оцінюванні того, чи може визнання активу або зобов'язання забезпечити правдиве подання активу або зобов'язання, необхідно враховувати не лише його опис та оцінку у звіті про фінансовий стан, але й:
- а) відображення відповідного доходу, відповідних витрат і змін у власному капіталі. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання набуває актив в обмін на компенсацію, то невизнання цього активу призвело б до визнання витрат і зменшення прибутку та власного капіталу суб'єкта господарювання. У деяких випадках, наприклад, якщо суб'єкт господарювання не споживає актив негайно, такий результат може призвести до оманливого подання фінансового стану суб'єкта господарювання як такого, що погіршився;
 - б) те, чи визнаються пов'язані одні з одними активи та зобов'язання. Якщо вони не визнаються, визнання може призвести до непослідовності визнання (неузгодженості обліку). Це може не забезпечувати зрозумілого або правдивого подання загального ефекту операції чи іншої події, що породжує актив чи зобов'язання, навіть у разі подання в примітках пояснювальної інформації;
 - в) подання та розкриття інформації про актив чи зобов'язання та відповідні доходи, витрати або зміни у власному капіталі. Повне відображення містить усю інформацію, необхідну користувачеві фінансової звітності для розуміння відображеного економічного явища, включаючи всі необхідні описи та роз'яснення. Отже, подання та розкриття відповідної інформації може уможливити входження визнаної суми до правдивого подання активу, зобов'язання, власного капіталу, доходу чи витрат.

Припинення визнання

- 5.26 Припинення визнання — це повне або часткове виключення активу або зобов'язання, що був (було) раніше визнаний (визнане), зі звіту про фінансовий стан суб'єкта господарювання. Припинення визнання зазвичай відбувається тоді, коли стаття більше не відповідає визначенню активу чи зобов'язання:

Концептуальна основа

- а) у разі активу припинення визнання зазвичай відбувається при втраті суб'єктом господарювання контролю над усім визнаним активом чи його частиною; та
 - б) у разі зобов'язання припинення визнання зазвичай відбувається тоді, коли суб'єкт господарювання більше не має теперішнього обов'язку за всім визнаним зобов'язанням чи його частиною.
- 5.27 Облікові вимоги до припинення визнання мають на меті забезпечити правдиве подання як:
- а) всіх активів та зобов'язань, збережених після операції або іншої події, що призвела до припинення визнання (в тому числі, будь-якого активу чи зобов'язання, придбаного, прийнятого або створеного в рамках операції чи іншої події); так і
 - б) зміни в активах і зобов'язаннях суб'єкта господарювання внаслідок такої операції чи іншої події.
- 5.28 Досягнення цілей, зазначених у пункті 5.27, зазвичай забезпечується шляхом:
- а) припинення визнання всіх активів чи зобов'язань, строк яких сплив або які було спожито, зібрано, виконано чи передано з визнанням відповідних доходів і витрат. У решті тексту цього розділу термін «переданий компонент» застосовується до всіх активів і зобов'язань такого роду;
 - б) подальшого визнання збережених активів або зобов'язань, до яких (за їх наявності) застосовується термін «збережений компонент». Цей збережений компонент стає одиницею обліку, окремою від переданого компонента. Відповідно, за збереженим компонентом унаслідок припинення визнання переданого компонента ні дохід, ні витрати не визнаються, крім як у тому разі, коли припинення визнання тягне за собою зміну у вимогах до оцінки, що застосовуються до збереженого компонента; та
 - в) застосування однієї чи кількох із зазначених нижче процедур, якщо це потрібно для досягнення однієї чи обох цілей, зазначених у пункті 5.27:
 - (і) подання будь-якого збереженого компонента окремо у звіті про фінансовий стан;
 - (ii) окремого подання у звіті (звітах) про фінансові результати будь-яких доходів та витрат, визнаних унаслідок припинення визнання переданого компоненту; або
 - (iii) надання пояснювальної інформації.
- 5.29 У деяких випадках може здаватись, що суб'єкт господарювання передав актив або зобов'язання, але такий актив або зобов'язання все одно може залишитись активом або зобов'язанням суб'єкта господарювання. Наприклад:
- а) якщо суб'єкт господарювання, за зовнішнім виглядом, передав актив, але зберігає вразливість до значних позитивних чи негативних коливань у сумі економічних вигід, що можуть бути створені активом, це іноді вказує на можливість того, що суб'єкт господарювання й надалі контролює цей актив (див. пункт 4.24); або
 - б) якщо суб'єкт господарювання передав актив іншій стороні, яка утримує актив як агент для суб'єкта господарювання, то той, хто здійснив передавання, все ще контролює актив (див. пункт 4.25).
- 5.30 У випадках, описаних у пункті 5.29, припинення визнання цього активу чи зобов'язання є недоцільним, оскільки воно не забезпечує досягнення жодної з двох цілей, описаних у пункті 5.27.
- 5.31 Коли суб'єкт господарювання більше не має переданого компонента, припинення визнання переданого компонента достовірно представляє цей факт. Однак у деяких із цих випадків припинення визнання може не забезпечувати правдивого подання того, наскільки операція чи інша подія змінила активи або зобов'язання суб'єкта господарювання, навіть якщо воно підкріплюється

однією чи кількома процедурами, описаними в пункті 5.28(в). У цих випадках припинення визнання переданого компонента може показувати, що фінансове становище суб'єкта господарювання зазнало значно більших змін, ніж ті, що відбулись. Це може статись, наприклад:

- а) якщо суб'єкт господарювання передав актив і, одночасно, здійснив іншу операцію, внаслідок якої виникло теперішнє право або теперішній обов'язок придбати актив знов. Такі теперішні права або теперішні обов'язки можуть виникати, наприклад, за форвардним контрактом, проданим опціоном «пут» або придбаним опціоном «кол».
- б) якщо суб'єкт господарювання зберігає вразливість до значних позитивних чи негативних коливань у розмірі економічних вигід, що можуть бути створені переданим компонентом, який суб'єкт господарювання більше не контролює.

5.32 Якщо припинення визнання недостатньо для досягнення обох цілей, зазначених у пункті 5.27, навіть якщо вони підкріплюються однією чи кількома процедурами, описаними в пункті 5.28(в), ці дві цілі іноді можуть досягатись шляхом подальшого визнання переданого компонента. Воно має такі наслідки:

- а) дохід або витрати внаслідок операції або іншої події не визнаються ні за збереженим компонентом, ні за переданим компонентом;
- б) надходження одержані (або сплачені) після передання активу (або зобов'язання), трактується як одержана (або надана) позика; та
- в) для відображення того факту, що суб'єкт господарювання більше не має прав або обов'язків, що виникають із переданого компонента, потрібне окреме подання переданого компонента у звіті про фінансовий стан або надання пояснювальної інформації. Подібно до цього, може знадобитись і надання інформації про дохід або витрати, що виникають від переданого компонента після передання.

5.33 Одним із випадків, у яких постають питання про припинення визнання, є внесення змін до контракту у спосіб, що зменшує обсяг наявних прав чи обов'язків або скасовує їх. При вирішенні питання про порядок обліку змін до договору, необхідно взяти до уваги, яка одиниця обліку надає користувачам фінансової звітності найкориснішу інформацію про активи та зобов'язання, збережені після внесення змін, та про те, яким чином внесені зміни змінили активи та зобов'язання суб'єкта господарювання:

- а) якщо внесені до договору зміни лише скасовують наявні права чи обов'язки, то при прийнятті рішення про припинення визнання цих прав та обов'язків слід узяти до уваги аспекти, що обговорюються в пунктах 5.26–5.32;
- б) якщо внесені до договору зміни просто додають нові права чи обов'язки, необхідно вирішити, чи трактувати додані права або обов'язки як окремий актив або окреме зобов'язання чи як частину тієї самої одиниці обліку, до якої належать наявні права та обов'язки (див. пункти 4.48–4.55); і
- в) якщо внесені до договору зміни одночасно скасовують наявні права чи обов'язки та додають нові права чи обов'язки, необхідно розглянути як окремі, так і спільні наслідки цих змін. У деяких випадках такого роду договір зазнає настільки великих змін, що, по суті, внесення змін замінює старий актив або зобов'язання новим активом або зобов'язанням. У випадках внесення настільки великих змін суб'єктові господарювання може знадобитись припинити визнання первісного активу чи зобов'язання та визнати новий актив або зобов'язання.

ЗМІСТ

з пункту

РОЗДІЛ 6: ОЦІНКА

ВСТУП	6.1
ОСНОВИ ОЦІНКИ	6.4
Історична собівартість	6.4
Поточна вартість	6.10
Справедлива вартість	6.12
Вартість при використанні та вартість виконання	6.17
Поточна собівартість	6.21
ІНФОРМАЦІЯ, ЯКУ НАДАЮТЬ КОНКРЕТНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ	6.23
Історична собівартість	6.24
Поточна вартість	6.32
Справедлива вартість	6.32
Вартість при використанні та вартість виконання	6.37
Поточна собівартість	6.40
ЧИННИКИ ДЛЯ ВРАХУВАННЯ ПРИ ВИБОРІ ОСНОВИ ОЦІНКИ	6.43
Доречність	6.49
Характеристики активу чи зобов'язання	6.50
Внесок у майбутні грошові потоки	6.54
Правдиве подання	6.58
Посилювальні якісні характеристики та вартісне обмеження	6.63
Історична собівартість	6.69
Поточна вартість	6.72
Чинники, специфічні для первісної оцінки	6.77
Більш ніж одна основа оцінки	6.83
ОЦІНКА ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	6.87
МЕТОДИ ОЦІНЮВАННЯ НА ОСНОВІ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ	6.91

Вступ

- 6.1 Елементи, що визнаються у фінансовій звітності, кількісно зазначаються в грошовому вираженні. Для цього необхідно обрати основу оцінки. Основа оцінки — це певна ідентифікована властивість (наприклад, історична собівартість, справедлива вартість чи вартість виконання) статті, що оцінюється. Застосування основи оцінки до активу чи зобов'язання породжує оцінку цього активу чи зобов'язання та відповідних доходів і витрат.
- 6.2 Урахування якісних характеристик корисної фінансової інформації та вартісного обмеження, цілком імовірно, потягне за собою вибір різних основ оцінки для різних активів, зобов'язань, доходів і витрат.
- 6.3 Може бути необхідним опис у Стандарті порядку застосування основи оцінки, обраної у відповідному Стандарті. Цей опис міг би містити:
- а) зазначення методів, що можуть або мусять використовуватись для виконання оцінки з застосуванням конкретної основи оцінки;
 - б) зазначення спрощеного підходу до оцінки, який, цілком імовірно, надає інформацію, подібну до тієї, що надається тією основою оцінки, якій віддається перевага; або
 - в) пояснення порядку внесення змін до основи оцінки, наприклад, шляхом вилучення з вартості виконання зобов'язання ефекту можливості невиконання такого зобов'язання суб'єктом господарювання (власного кредитного ризику).

Основи оцінки

Історична собівартість

- 6.4 Оцінки за історичною собівартістю надають грошову інформацію про активи, зобов'язання та відповідні доходи й витрати з використанням інформації, виведеної (щонайменше, частково) з ціни операції або іншої події, що їх породили. На відміну від поточної вартості, історична собівартість не віддзеркалює змін у вартості за винятком змін, пов'язаних зі зменшенням корисності активу чи перетворенням зобов'язання на обтяжливе (див. пункти 6.7(в) та 6.8(б)).
- 6.5 Історична собівартість активу при його придбанні або створенні — це вартість витрат, здійснених при придбанні або створенні активу, що складається з компенсації, сплаченої для придбання чи створення активу, та витрат на операцію. Історична собівартість зобов'язання при його прийнятті або взятті — це вартість компенсації, отриманої за прийняття або взяття зобов'язання, мінус витрати на операцію.
- 6.6 Коли актив набувається чи створюється чи зобов'язання приймається або береться внаслідок події, що не є операцією на ринкових умовах (див. пункт 6.80), визначення собівартості може виявитись неможливим або собівартість може не надавати доречної інформації про актив чи зобов'язання. У деяких із таких випадків як умовна собівартість при первісному визнанні використовується поточна вартість активу чи зобов'язання; відтак ця умовна собівартість використовується як відправний пункт для подальшої оцінки за історичною собівартістю.
- 6.7 Історична собівартість активу з часом оновлюється для відображення, за потреби:
- а) споживання всього економічного ресурсу, що становить актив, або його частини (зносу чи амортизації);
 - б) одержаних платежів, що погашають актив частково або повністю;
 - в) ефекту подій, унаслідок яких історична собівартість активу частково або повністю стає невідшкодвною (зменшення корисності); та

- г) нарахування відсотків для відображення будь-якого компонента фінансування активу.
- 6.8 Історична собівартість зобов'язання з часом оновлюється для відображення, за потреби:
- а) виконання всього зобов'язання або його частини, наприклад, шляхом здійснення платежів, що погашають частину зобов'язання або все зобов'язання, або шляхом виконання обов'язку з поставки товарів;
 - б) ефекту подій, що збільшують вартість обов'язку з передання економічних ресурсів, необхідних для виконання зобов'язання такою мірою, що зобов'язання стає обтяжливим. Зобов'язання є обтяжливим, якщо історична собівартість більше не є достатньою для відображення обов'язку з виконання зобов'язання; та
 - в) нарахування відсотків для відображення будь-якого компонента фінансування зобов'язання.
- 6.9 Одним зі шляхів застосування основи оцінки за історичною собівартістю до фінансових активів і фінансових зобов'язань є їх оцінювання за амортизованою собівартістю. Амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання віддзеркалює оцінки майбутніх грошових потоків, дисконтовані за ставкою, визначеною при первісному визнанні. У разі інструментів зі змінною ставкою ставка дисконтування оновлюється з урахуванням змін у змінній ставці. Амортизована собівартість фінансового активу чи фінансового зобов'язання з часом оновлюється для відображення подальших змін на зразок нарахування відсотків, зменшення корисності фінансового активу, одержаних або здійснених платежів.

Поточна вартість

- 6.10 Оцінки за поточною вартістю надають грошову інформацію про активи, зобов'язання та відповідні доходи й витрати з використанням інформації, що оновлюється для відображення умов станом на дату оцінки. Через це оновлення значення поточної вартості активів та зобов'язань віддзеркалюють зміни, що відбулись після попередньої дати оцінки, в оцінках грошових потоків та інших чинників, які віддзеркалюються в таких значеннях поточної вартості (див. пункти 6.14–6.15 та 6.20). На відміну від історичної собівартості поточна вартість активу чи зобов'язання не виводиться (навіть частково) з ціни операції або іншої події, що породила актив чи зобов'язання.
- 6.11 До основ оцінки за поточною вартістю належать:
- а) справедлива вартість (див. пункти 6.12–6.16);
 - б) вартість при використанні для активів і вартість виконання для зобов'язань (див. пункти 6.17–6.20); та
 - в) поточна собівартість (див. пункти 6.21–6.22).

Справедлива вартість

- 6.12 Справедлива вартість — це ціна, яку було б одержано в разі продажу активу чи сплачено за передання зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку станом на дату оцінки.
- 6.13 Справедлива вартість віддзеркалює точку зору учасників ринку — учасників того ринку, до якого суб'єкт господарювання має доступ. Актив чи зобов'язання оцінюються з використанням тих самих припущень, які б використовувались учасниками ринку при визначенні ціни активу чи зобов'язання, якби ці учасники ринку діяли у своїх найкращих економічних інтересах.
- 6.14 У деяких випадках справедливу вартість можна визначити безпосередньо шляхом спостереження за цінами на активному ринку. В інших випадках вона визначається опосередковано з використанням методів оцінки — наприклад, методів оцінки на основі грошових потоків (див. пункти 6.91–6.95) з відображенням усіх зазначених нижче чинників:

- а) оцінок майбутніх грошових потоків;
 - б) можливих коливань в оціненій сумі або строків майбутніх грошових потоків за активом чи зобов'язанням, що оцінюється, викликаних невизначеністю, притаманною грошовим потокам;
 - в) часової вартості грошей;
 - г) ціни прийняття невизначеності, притаманної грошовим потокам (премії за ризик або дисконту на ризик). Ціна прийняття цієї невизначеності залежить від обсягу цієї невизначеності. Вона також віддзеркалює той факт, що інвестори зазвичай менше платять за актив (і зазвичай вимагають більше за прийняття зобов'язання), що має невизначені грошові потоки, ніж за актив (або зобов'язання), за яким грошові потоки є визначеними;
 - г) інших чинників — наприклад, ліквідності, якщо учасники ринку враховували б ці чинники за обставин, що склались.
- 6.15 До чинників, згаданих у пунктах 6.14(б) та 6.14(г) належить можливість невиконання контрагентом свого зобов'язання перед суб'єктом господарювання (кредитний ризик) або невиконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання (власний кредитний ризик).
- 6.16 Через те, що справедлива вартість не виводиться (навіть частково) з ціни операції або іншої події, що породила актив чи зобов'язання, справедлива вартість не збільшується на розмір витрат на операцію, здійснених при придбанні активу, та не зменшується на розмір витрат на операцію, здійснених при прийнятті або взятті зобов'язання. Крім того, справедлива вартість не віддзеркалює витрат на операцію, які було б здійснено при остаточному вибутті активу чи переданні або погашенні зобов'язання.

Вартість при використанні та вартість виконання

- 6.17 Вартість при використанні — це теперішня вартість грошових потоків або інших економічних вигід, які суб'єкт господарювання розраховує отримати від використання активу та його остаточного вибуття. Вартість виконання — це теперішня вартість грошових коштів або інших економічних ресурсів, які, як очікує суб'єкт господарювання, він буде зобов'язаний передати при виконанні ним зобов'язання. Ці суми грошових коштів або інших економічних ресурсів включають не лише суми, що підлягають переданню контрагентові за зобов'язанням, але й суми, що їх, як очікує суб'єкт господарювання, він буде зобов'язаний передати іншим сторонам, щоб уможливити виконання ним зобов'язання.
- 6.18 Оскільки вартість при використанні та вартість виконання ґрунтуються на майбутніх грошових потоках, до них не включаються витрати на операцію, здійснені при придбанні активу або прийнятті зобов'язання. Утім, до вартості при використанні та вартості виконання входить теперішня вартість будь-яких витрат на операцію, яких, як очікує суб'єкт господарювання, він зазнає при остаточному вибутті активу чи виконанні зобов'язання.
- 6.19 Вартість при використанні та вартість виконання віддзеркалюють специфічні для суб'єкта господарювання припущення, а не припущення учасників ринку. На практиці різниця між тими припущеннями, які могли б застосовувати учасники ринку, та тими, якими користується сам суб'єкт господарювання, іноді є незначною.
- 6.20 Значення вартості при використанні та вартості виконання неможливо спостерігати безпосередньо й вони визначаються з використанням методів оцінювання на основі грошових потоків (див. пункти 6.91–6.95). Значення вартості при використанні та вартості виконання віддзеркалюють ті самі чинники, які було описано для справедливої вартості в пункті 6.14, але під специфічним для суб'єкта господарювання кутом зору, а не під кутом зору учасника ринку.

Поточна собівартість

- 6.21 Поточна собівартість активу — це собівартість еквівалентного активу на дату оцінювання, що складається з компенсації, яку довелося б сплатити на дату оцінювання, та витрати на операцію, які

довелося б здійснити на ту саму дату. Поточна собівартість зобов'язання — це компенсація, яку було б одержано за еквівалентне зобов'язання на дату оцінки, мінус витрати на операцію, які довелось б здійснити на ту саму дату. Поточна собівартість, як і історична собівартість, — це початкова вартість: вона віддзеркалює ціни на ринку, на якому суб'єкт господарювання придбав би актив чи прийняв би зобов'язання. Отже, вона відрізняється від справедливої вартості, вартості при використанні та вартості виконання, які є кінцевими вартостями. Проте поточна собівартість на відміну від історичної собівартості віддзеркалює умови, що склалися на дату оцінки.

- 6.22 У деяких випадках поточну собівартість неможливо визначити безпосередньо шляхом спостереження за цінами на активному ринку й її доводиться визначати опосередковано з використанням інших засобів. Наприклад, якщо ціни відомі лише для нових активів, може виникнути потреба в оцінюванні поточної собівартості активу, що був у користуванні, шляхом коригування поточної ціни нового активу з урахуванням поточного віку та стану активу, що його утримує суб'єкт господарювання.

Інформація, яку надають конкретні основи оцінки

- 6.23 При виборі основи оцінки важливо враховувати характер тієї інформації, яку основа оцінки надаватиме як у звіті про фінансовий стан, так і у звіті (звітах) про фінансові результати. Огляд цієї інформації подано в таблиці 6.1, а додаткове обговорення — в пунктах 6.24–6.42.

Історична собівартість

- 6.24 Інформація, що надається оцінюванням активу чи зобов'язання за історичною собівартістю, може бути доречною для користувачів фінансової звітності через те, що історична собівартість спирається на інформацію, виведену (щонайменше частково) з ціни операції або іншої події, що породила актив чи зобов'язання.
- 6.25 Зазвичай, якщо суб'єкт господарювання придбав актив у недавній операції, здійсненій на ринкових умовах, суб'єкт господарювання очікує, що актив надасть достатньо економічних вигід для того, щоб суб'єкт господарювання принаймні повернув собі вартість активу. Подібно до цього, якщо зобов'язання було прийнято або взято внаслідок недавньої операції, здійсненої на ринкових умовах, суб'єкт господарювання очікує, що вартість обов'язку з передання економічних ресурсів для виконання зобов'язання зазвичай не перевищить вартості одержаної компенсації мінус витрати на операцію. Отже, оцінювання активу чи зобов'язання за історичною собівартістю в таких випадках надає доречну інформацію як про актив чи зобов'язання, так і про ціну операції, що породила такий актив або таке зобов'язання.
- 6.26 Оскільки історична собівартість зменшується для відображення споживання активу та зменшення його корисності, сума, очікувана до повернення від активу, що оцінюється за історичною собівартістю, є щонайменше не нижчою від його балансової вартості. Подібно до цього, через те, що історична собівартість зобов'язання зростає, коли воно стає обтяжливим, вартість обов'язку з передання економічних ресурсів, необхідних для виконання зобов'язання, не перевищує балансової вартості зобов'язання.
- 6.27 Якщо за історичною собівартістю оцінюється актив, крім фінансового активу, то споживання чи продаж активу або його частини породжує витрати, які оцінюються за історичною собівартістю спожитого чи проданого активу або його частини.
- 6.28 Витрати, що виникають від продажу активу, визнаються одночасно з визнанням одержаної за цей продаж компенсації як доходу. Різниця між доходом та витратами — це маржа, одержана від продажу. Для надання інформації про маржу витрати, породжені споживанням активу, можуть бути порівняні з відповідним доходом.
- 6.29 Подібно до цього, якщо зобов'язання, крім фінансового зобов'язання, було прийняте чи взяте в обмін на компенсацію та оцінюється за історичною собівартістю, то виконання всього зобов'язання або його частини породжує дохід, який оцінюється за розміром компенсації, одержаної за виконану частину. Різниця між цим доходом та витратами, здійсненими при виконанні зобов'язання, — це

маржа, одержана від виконання.

- 6.30 Інформація про собівартість проданих чи спожитих активів, в тому числі негайно спожитих товарів і послуг (див. пункт 4.8), та про одержану компенсацію може мати передбачувальну цінність. Ця інформація може використовуватись як вхідні дані для передбачення майбутньої маржі від продажу в майбутньому товарів (у тому числі, товарів, які суб'єкт господарювання на даний час не утримує) і послуг, а отже й для оцінювання перспективи майбутніх чистих грошових надходжень на користь суб'єкта господарювання. При оцінюванні перспективи майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання користувачі фінансової звітності часто зосереджуються на перспективах одержання суб'єктом господарювання маржі протягом багатьох періодів у майбутньому, а не лише на його перспективах одержання маржі від товарів, що вже ним утримуються. Дохід і витрати, що оцінюються за історичною собівартістю, можуть також мати підтверджувальну цінність, бо вони можуть давати користувачам фінансової звітності зворотний зв'язок щодо передбачених ними раніше грошових потоків або маржі. Інформація про собівартість проданих або спожитих активів може також допомогти в оцінюванні того, наскільки ефективно та результативно керівництво суб'єкта господарювання виконувало свої обов'язки з використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання.
- 6.31 З подібних причин інформація про відсотки, одержані від активів, та відсотки, сплачені за зобов'язаннями, що оцінюються за амортизованою собівартістю, може мати передбачувальну та підтверджувальну цінність.

Поточна вартість

Справедлива вартість

- 6.32 Інформація, що надається шляхом оцінювання активів та зобов'язань за справедливою вартістю, може мати передбачувальну цінність, бо справедлива вартість віддзеркалює поточні очікування учасників ринку щодо розміру, строків і невизначеності майбутніх грошових потоків. Ціна цих очікувань визначається у спосіб, що віддзеркалює поточні уподобання учасників ринку з приводу ризику. Ця інформація може також мати підтверджувальну цінність, даючи зворотній зв'язок стосовно попередніх очікувань.
- 6.33 Дохід і витрати, що віддзеркалюють поточні очікування учасників ринку, можуть мати певну передбачувальну цінність, оскільки такі доходи та витрати можуть використовуватись як вхідні дані для прогнозування майбутніх доходів і витрат. Такі доходи та витрати можуть також допомагати в оцінюванні того, наскільки ефективно та результативно керівництво суб'єкта господарювання виконувало свої обов'язки з використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання.
- 6.34 Зміна у справедливій вартості активу чи зобов'язання може стати наслідком дії різних чинників, зазначених у пункті 6.14. Якщо ці чинники мають різні характеристики, окреме визначення доходу та витрат, породжених цими чинниками, може надавати користувачам фінансової звітності корисну інформацію (див. пункт 7.14(б)).
- 6.35 Якщо суб'єкт господарювання придбав актив на одному ринку та визначає справедливую вартість із використанням цін іншого ринку (того ринку, на якому суб'єкт господарювання міг би продати актив), то різниця між цінами, що склались на цих двох ринках, визнається як дохід, коли ця справедлива вартість визначається вперше.
- 6.36 Продаж активу чи передання зобов'язання зазвичай здійснюється за компенсацію в розмірі, близькому до його справедливої вартості, якби операція здійснювалася на ринку, який був джерелом цін, що використовувались для оцінювання цієї справедливої вартості. У таких випадках, якщо актив чи зобов'язання оцінюється за справедливою вартістю, чистий дохід або чисті витрати, що виникають під час продажу чи передання, зазвичай є малими, крім як у разі значного впливу витрат на операцію.

Вартість при використанні та вартість виконання

- 6.37 Вартість при використанні надає інформацію про теперішню вартість очікуваних грошових потоків

від використання активу та його остаточного вибуття. Ця інформація може мати передбачувальну цінність, оскільки її можна використати для оцінювання перспектив майбутніх чистих грошових надходжень.

- 6.38 Вартість виконання надає інформацію про теперішню вартість очікуваних грошових потоків, необхідних для виконання зобов'язання. Отже, вартість виконання може мати передбачувальну цінність, особливо якщо зобов'язання виконуватиметься, а не передаватиметься чи врегульовуватиметься шляхом переговорів.
- 6.39 Оновлені оцінки вартості при використанні чи вартості виконання в поєднанні з інформацією про оцінки розміру, строків і невизначеності майбутніх грошових потоків можуть також мати підтверджувальну цінність, бо вони надають зворотний зв'язок щодо попередніх оцінок вартості при використанні чи вартості виконання.

Поточна собівартість

- 6.40 Інформація про активи та зобов'язання, що оцінюються за поточною собівартістю, може бути доречною через те, що поточна собівартість віддзеркалює собівартість, за якою на дату оцінки міг би бути придбаний або створений еквівалентний актив, чи компенсацію, яку було б одержано за прийняття чи взяття еквівалентного зобов'язання.
- 6.41 Поточна собівартість, як і історична собівартість, надає інформацію про собівартість спожитого активу або про дохід від виконання зобов'язань. Ця інформація може застосовуватись для визначення поточної маржі, а також використовуватись як вхідні дані для прогнозування майбутньої маржі. На відміну від історичної собівартості поточна собівартість віддзеркалює ціни, що склались на час споживання чи виконання. У разі значних змін у цінах маржа, визначена на основі поточної собівартості, може бути кориснішою для передбачення майбутньої маржі, ніж маржа, визначена на основі історичної собівартості.
- 6.42 Для зазначення у звітності поточних витрат споживання (або поточного доходу від виконання) необхідно розподілити зміну балансової вартості за звітний період на поточні витрати споживання (або поточний дохід від виконання) та ефект змін у цінах. Ефект змін у цінах іноді називають «прибутком від утримання» чи «збитком від утримання».

Таблиця 6.1. Огляд інформації, яку надають конкретні основи оцінки

Активи

Звіт про фінансовий стан				
	Історична собівартість	Справедлива вартість (припущення учасників ринку)	Вартість при використанні (припущення, специфічні для суб'єкта господарювання)	Поточна собівартість
Балансова вартість	Історична собівартість (з урахуванням витрат на операцію) в неспожитому чи незібраному обсязі, та відшкодовна. (з урахуванням процентів, нарахованих за будь-яким компонентом фінансування).	Ціна, яку було б одержано в разі продажу активу (без вирахування витрат на операцію при вибутті).	Теперішня вартість майбутніх грошових потоків від використання активу та його остаточного вибуття (після вирахування теперішньої вартості витрат на операцію при вибутті).	Поточна собівартість (з урахуванням витрат на операцію) в неспожитому чи незібраному обсязі, та відшкодовна.
Звіт (звіти) про фінансові результати				
Подія	Історична собівартість	Справедлива вартість (припущення учасників ринку)	Вартість при використанні (припущення, специфічні для суб'єкта господарювання)	Поточна собівартість
Первісне визнання^(б)	—	Різниця між сплаченою компенсацією та справедливою вартістю придбаного активу ^(б) Витрати на операцію з придбання активу	Різниця між сплаченою компенсацією та вартістю при використанні придбаного активу Витрати на операцію з придбання активу	—
Продаж чи споживання активу^{(г), (д)}	Витрати в розмірі історичної собівартості проданого чи спожитого активу. Одержаний дохід.	Витрати в розмірі справедливої вартості проданого чи спожитого активу. Одержаний дохід.	Витрати в розмірі вартості при використанні проданого чи спожитого активу. Одержаний дохід.	Витрати в розмірі поточної собівартості проданого чи спожитого активу. Одержаний дохід.

	(Може подаватись на бруutto-основі або нетто-основі) Витрати на операцію з продажу активу.	(Може подаватись на бруutto-основі або нетто-основі) Витрати на операцію з продажу активу.	(Може подаватись на бруutto-основі або нетто-основі)	(Може подаватись на бруutto-основі або нетто-основі) Витрати на операцію з продажу активу.
Звіт (звіти) про фінансові результати				
Подія	Історична собівартість	Справедлива вартість (припущення учасників ринку)	Вартість при використанні (припущення, специфічні для суб'єкта господарювання)	Поточна собівартість
Процентні доходи	Процентні доходи за історичними ставками що оновлюються, якщо актив несе змінну процентну ставку	Відображається в доході та витратах від змін у справедливій вартості (Може визначатись окремо)	Відображається в доходах та витратах від змін у вартості при використанні (Може визначатись окремо)	Процентні доходи за поточними ставками
Зменшення корисності	Витрати, що виникають через те, що історична собівартість стає невідшкодованою	Відображається в доході та витратах від змін у справедливій вартості (Може визначатись окремо)	Відображається в доході та витратах від змін у вартості при використанні (Може визначатись окремо)	Витрати, що виникають через те, що поточна собівартість стає невідшкодованою
Зміни вартості	Не визнаються, крім як для відображення зменшення корисності. Для фінансових активів — дохід і витрати від змін в очікуваних грошових потоках.	Відображаються в доході та витратах від змін у справедливій вартості.	Відображаються в доході та витратах від змін у вартості при використанні.	Дохід та витрати відображають ефект змін у цінах (прибуток від утримання та збиток від утримання).
<p>(а) У цьому стовпчику узагальнено інформацію, що надається в разі застосування вартості при використанні як основи оцінки. Водночас, як зазначено в пункті 6.75, вартість при використанні може не бути практично доцільною основою оцінки в разі регулярного переоцінювання.</p> <p>(б) При первісному визнанні активу, який не придбано на ринкових умовах, можуть виникати дохід або витрати.</p> <p>(в) Якщо ринок, на якому придбано актив, відрізняється від ринку, що є джерелом цін, які використовуються для оцінювання справедливої вартості активу, можуть виникати дохід або витрати.</p> <p>(г) Споживання активу зазвичай відображається у звітності через собівартість продажу, знос чи амортизацію.</p> <p>(г') Одержаний дохід часто дорівнює одержаній компенсації, але він залежатиме від основи оцінки, що використовувалась для відповідного зобов'язання.</p>				

Зобов'язання

Звіт про фінансовий стан				
	Історична собівартість	Справедлива вартість (припущення учасників ринку)	Вартість виконання (припущення, специфічні для суб'єкта господарювання)	Поточна собівартість
Балансова вартість	Одержана компенсація (без урахування витрат на операцію) за прийняття невиконаної частини зобов'язання, збільшена на суму перевищення очікуваним вибуттям грошових коштів розміру одержаної компенсації. (З урахуванням відсотків, нарахованих за будь-яким компонентом фінансування).	Ціна, яку було б сплачено для передання невиконаної частини зобов'язання (без урахування витрат на операцію, які було б здійснено при передаванні).	Теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які виникатимуть при виконанні невиконаної частини зобов'язання (в тому числі, теперішня вартість витрат на операцію, які здійснюватимуться при виконанні чи передаванні).	Компенсація (без урахування витрат на операцію), яку було б одержано зараз за прийняття невиконаної частини зобов'язання, збільшена на суму перевищення очікуваним вибуттям грошових коштів розміру такої компенсації.
Звіт (звіти) про фінансові результати				
Подія	Історична собівартість	Справедлива вартість (припущення учасників ринку)	Вартість виконання (припущення, специфічні для суб'єкта господарювання)	Поточна собівартість
Первісне визнання^(а)	—	Різниця між одержаною компенсацією та справедливою вартістю зобов'язання ^(б) Витрати на операцію при прийнятті чи взятті зобов'язання	Різниця між одержаною компенсацією та вартістю виконання зобов'язання Витрати на операцію при прийнятті чи взятті зобов'язання	—
Звіт (звіти) про фінансові результати				
Подія	Історична собівартість	Справедлива вартість (припущення учасників ринку)	Вартість виконання (припущення, специфічні для суб'єкта господарювання)	Поточна собівартість

<p>Виконання зобов'язання</p>	<p>Дохід у розмірі історичної собівартості виконаного зобов'язання (відображає історичну компенсацію)</p> <p>Витрати, здійснені при виконанні зобов'язання</p> <p>(Можуть подаватись на нетто-основі чи бруutto-основі)</p>	<p>Дохід у розмірі справедливої вартості виконаного зобов'язання</p> <p>Витрати, здійснені при виконанні зобов'язання</p> <p>(Можуть подаватись на нетто-основі чи бруutto-основі; при поданні на бруutto-основі історична компенсація може подаватись окремо)</p>	<p>Дохід у розмірі вартості виконання виконаного зобов'язання</p> <p>Витрати, здійснені при виконанні зобов'язання</p> <p>(Можуть подаватись на нетто-основі чи бруutto-основі; при поданні на бруutto-основі історична компенсація може подаватись окремо)</p>	<p>Дохід у розмірі поточної собівартості виконаного зобов'язання (відображає поточну компенсацію)</p> <p>Витрати, здійснені при виконанні зобов'язання</p> <p>(Можуть подаватись на нетто-основі чи бруutto-основі; при поданні на бруutto-основі історична компенсація може подаватись окремо)</p>
<p>Передача зобов'язання</p>	<p>Дохід у розмірі історичної собівартості переданого зобов'язання (відображає історичну компенсацію)</p> <p>Витрати (в тому числі, витрати на операцію), здійснені при передаванні зобов'язання</p> <p>(Можуть подаватись на нетто-основі чи бруutto-основі)</p>	<p>Дохід у розмірі справедливої вартості переданого зобов'язання</p> <p>Витрати (в тому числі, витрати на операцію), здійснені при передаванні зобов'язання</p> <p>(Можуть подаватись на нетто-основі чи бруutto-основі)</p>	<p>Дохід у розмірі вартості виконання переданого зобов'язання</p> <p>Витрати (в тому числі, витрати на операцію), здійснені при передаванні зобов'язання</p> <p>(Можуть подаватись на нетто-основі чи бруutto-основі)</p>	<p>Дохід у розмірі поточної собівартості переданого зобов'язання (відображає поточну компенсацію)</p> <p>Витрати (в тому числі, витрати на операцію), здійснені при передаванні зобов'язання</p> <p>(Можуть подаватись на нетто-основі чи бруutto-основі)</p>
<p>Процентні витрати</p>	<p>Процентні витрати за історичними ставками, що оновлюються, якщо зобов'язання несе змінну процентну ставку</p>	<p>Відображається в доході та витратах від змін у справедливій вартості</p> <p>(Можуть визначатись окремо)</p>	<p>Відображається в доході та витратах від змін у вартості виконання</p> <p>(Можуть визначатись окремо)</p>	<p>Процентні витрати за поточними ставками</p>
<p>Звіт (звіти) про фінансові результати</p>				

Подія	Історична собівартість	Справедлива вартість (припущення учасників ринку)	Вартість виконання (припущення, специфічні для суб'єкта господарювання)	Поточна собівартість
Ефект подій, що роблять зобов'язання обтяжливим	Витрати в розмірі перевищення очікуваним вибуттям грошових коштів історичної собівартості зобов'язання або подальша зміна розміру такого перевищення	Відображається в доході та витратах від змін у справедливій вартості (Можуть визначатись окремо)	Відображається в доході та витратах від змін у вартості виконання (Можуть визначатись окремо)	Витрати в розмірі перевищення очікуваним вибуттям грошових коштів поточної собівартості зобов'язання або подальша зміна розміру такого перевищення
Зміни вартості	Не визнаються, крім як у тому обсязі, в якому зобов'язання є обтяжливим Для фінансових зобов'язань — дохід і витрати від змін в очікуваних грошових потоках.	Відображається в доході та витратах від змін у справедливій вартості	Відображається в доході та витратах від змін у вартості виконання	Дохід і витрати, що відображають ефект змін у цінах (прибуток від утримання та збиток від утримання)
<p>(а) При первісному визнанні зобов'язання, яке не було прийнято або взято на ринкових умовах, можуть виникати дохід або витрати.</p> <p>(б) Якщо ринок, на якому прийнято або взято зобов'язання, відрізняється від ринку, що є джерелом цін, які використовуються для оцінювання справедливої вартості зобов'язання, можуть виникати дохід або витрати.</p>				

Чинники для врахування при виборі основи оцінки

- 6.43 При виборі основи оцінки для активу чи зобов'язання та для відповідних доходів і витрат потрібно враховувати характер тієї інформації, яку основа оцінки надаватиме як у звіті про фінансовий стан, так і у звіті (звітах) про фінансові результати (див. пункти 6.23–6.42 та таблицю 6.1), а також інші чинники (див. пункти 6.44–6.86).
- 6.44 У більшості випадків жоден окремо взятий чинник не визначає, яку основу оцінки слід обирати. Відносна вага кожного з чинників залежатиме від фактів та обставин.
- 6.45 Інформація, що надається основою оцінки, має бути корисною для користувачів фінансової звітності. Для цього інформація має бути доречною та правдиво подавати те, чого вона стосується. Крім того, надана інформація, наскільки це можливо, має бути зіставною, придатною для перевірки, своєчасною та зрозумілою.
- 6.46 Як пояснюється в пункті 2.21, найбільш ефективним і результативним процесом застосування основоположних якісних характеристик зазвичай буває визначення найбільш доречної інформації про економічне явище. Якщо ця інформація недоступна або не може бути надана у спосіб, що забезпечує правдиве подання економічного явища, то розглядається наступний за доречністю вид інформації. У пунктах 6.49–6.76 викладене подальше обговорення тієї ролі, яку якісні характеристики відіграють у виборі основи оцінки. 6.47 Обговорення, що ведеться в пунктах 6.49–6.76, зосереджене на чинниках, які необхідно враховувати при виборі основи оцінки для визнаних активів та визнаних зобов'язань. Деякі положення, викладені в цьому обговоренні, можуть застосовуватись і для вибору основи оцінки для інформації, що подається в примітках щодо визнаних або невизнаних статей.
- 6.48 У пунктах 6.77–6.82 обговорюються додаткові чинники, які необхідно враховувати при виборі основи оцінки при первісному визнанні. Якщо первісна основа оцінки не відповідає наступній основі оцінки, то на час першої наступної оцінки доходи та витрати можуть бути визнані лише через зміну в основі оцінки. Визнання таких доходів і витрат може створити враження того, що воно відображає якусь операцію або іншу подію, тоді як на ділі жодної такої операції або події не відбувалось. Отже, вибір основи оцінки для активу чи зобов'язання та для відповідних доходів і витрат визначається шляхом розгляду як первісної оцінки, так і наступної оцінки.

Доречність

- 6.49 На доречність інформації, що надається основою оцінки активу чи зобов'язання та відповідних доходів і витрат, впливають:
- а) характеристики активу чи зобов'язання (див. пункти 6.50–6.53); та
 - б) внесок цього активу чи зобов'язання в майбутні грошові потоки (див. пункти 6.54–6.57).

Характеристики активу чи зобов'язання

- 6.50 Доречність інформації, що надається основою оцінки, частково залежить від характеристик активу чи зобов'язання, зокрема від мінливості грошових потоків та від того, чи є вартість активу чи зобов'язання чутливою до чинників ринку або інших ризиків.
- 6.51 Якщо вартість активу чи зобов'язання чутлива до чинників ринку або інших ризиків, то його історична собівартість може значно відрізнятись від його поточної вартості. Отже, історична собівартість може не надавати доречної інформації, якщо для користувачів фінансової звітності важлива інформація про зміни у вартості. Наприклад, амортизована собівартість не може надати доречну інформацію про фінансовий актив чи фінансове зобов'язання, яке є похідним інструментом.
- 6.52 До того ж, якщо використовується історична собівартість, зміни у вартості зазначаються у звітності не тоді, коли вартість змінюється, а тоді, коли настає подія на зразок вибуття, зменшення корисності чи виконання. Це може бути неправильно витлумачене як те, що дохід і витрати, визнані під час

такої події, виникли тоді ж, а не виникали протягом періодів утримування активу чи зобов'язання. Крім того, оскільки оцінка за історичною собівартістю не надає своєчасної інформації про зміни у вартості, доходи та витрати, зазначені у звітності на цій основі, можуть не мати передбачувальної цінності та підтверджувальної цінності через те, що вони не відображають повного ефекту вразливості суб'єкта господарювання до ризику, обумовленого утриманням активу чи зобов'язання протягом звітного періоду.

- 6.53 Зміни у справедливій вартості активу чи зобов'язання відображають зміни в очікуваннях учасників ринку та зміни в їхніх уподобаннях щодо ризику. Залежно від характеристик активу чи зобов'язання, що оцінюється, та від характеру господарської діяльності суб'єкта господарювання, інформація, що віддзеркалює ці зміни, може не завжди мати передбачувальну цінність або підтверджувальну цінність для користувачів фінансової звітності. Така ситуація може мати місце тоді, коли господарська діяльність суб'єкта господарювання не пов'язана з продажем активу чи передаванням зобов'язання, наприклад якщо суб'єкт господарювання утримує активи винятково для користування або винятково для отримання договірних грошових потоків, або якщо суб'єкт господарювання має виконувати зобов'язання сам.

Внесок у майбутні грошові потоки

- 6.54 Як зазначено в пункті 1.14, деякі економічні ресурси створюють грошові потоки безпосередньо; в інших випадках економічні ресурси використовуються в поєднанні з іншими для опосередкованого створення грошових потоків. Те, як використовуються економічні ресурси, а отже й те, як активи та зобов'язання створюють грошові потоки, частково залежить від характеру господарської діяльності, яку веде суб'єкт господарювання.
- 6.55 Коли господарська діяльність суб'єкта господарювання передбачає використання кількох економічних ресурсів, що створюють грошові потоки опосередковано шляхом їх використання в поєднанні для виробництва та реалізації товарів чи послуг замовникам, історична собівартість або поточна собівартість, цілком імовірно, надаватимуть доречну інформацію про таку діяльність. Наприклад, основні засоби зазвичай використовуються в поєднанні з іншими економічними ресурсами суб'єкта господарювання. Подібно до цього, запаси зазвичай не можуть бути продані замовникові, крім як шляхом широкого використання інших економічних ресурсів суб'єкта господарювання (наприклад, у діяльності з виробництва та реалізації). Пункти 6.24–6.31 та 6.40–6.42 пояснюють, яким чином оцінювання таких активів за історичною собівартістю чи поточною собівартістю може надавати доречну інформацію, що може бути використана для визначення маржі, одержаної протягом періоду.
- 6.56 Для активів і зобов'язань, що створюють грошові потоки безпосередньо, на зразок активів, які можуть бути продані незалежно та без значних економічних втрат (наприклад, без значної дезорганізації господарської діяльності), тією основою оцінки, що надасть найдоречнішу інформацію, цілком імовірно, буде поточна вартість, яка враховує поточні оцінки розміру, строків та невизначеності майбутніх грошових потоків.
- 6.57 Якщо господарська діяльність суб'єкта господарювання пов'язана з управлінням фінансовими активами та фінансовими зобов'язаннями з метою отримання договірних грошових потоків, доречну інформацію, яку можна використати для визначення маржі між відсотками, одержаними за активами, та відсотками, сплаченими за зобов'язаннями, може надавати амортизована собівартість. Утім, при оцінюванні того, чи надаватиме амортизована собівартість корисну інформацію, необхідно також узяти до уваги характеристики фінансового активу чи фінансового зобов'язання. Амортизована собівартість навряд чи надаватиме доречну інформацію про грошові потоки, що залежать від інших чинників, крім основної суми та відсотків.

Правдиве подання

- 6.58 Якщо активи та зобов'язання пов'язані між собою в певний спосіб, використання різних основ оцінки для цих активів і зобов'язань може створювати непослідовність оцінки (неузгодженість обліку). Якщо фінансова звітність містить неврівноважені оцінки, ця фінансова звітність може не забезпечувати правдивого подання деяких аспектів фінансового стану та фінансових результатів суб'єкта господарювання. Отже, за деяких обставин, використання однієї й тієї самої основи оцінки для взаємопов'язаних активів і зобов'язань може надавати користувачам фінансової звітності

- інформацію, що є кориснішою за інформацію, яку б дало використання різних основ оцінки. Імовірність цього може виявитись особливо високою тоді, коли грошові потоки від одного активу чи зобов'язання безпосередньо пов'язані з грошовими потоками від іншого активу чи зобов'язання.
- 6.59 Як було зазначено в пунктах 2.13 і 2.18, відсутність помилок у досконало правдивому поданні не означає того, що оцінки мають бути ідеально точними в усіх відношеннях.
- 6.60 Коли оцінку неможливо визначити безпосередньо шляхом спостереження за цінами на активному ринку та її натомість доводиться визначити опосередковано, виникає невизначеність оцінки. Рівень невизначеності оцінки, пов'язаний із конкретною основою оцінки, може впливати на те, чи інформація, яку надає така основа оцінки, забезпечує правдиве подання фінансового стану та фінансових результатів суб'єкта господарювання. Високий рівень невизначеності оцінки не завжди заважає використанню основи оцінки, що надає доречну інформацію. Утім, у деяких випадках рівень невизначеності оцінки може виявитись настільки високим, що інформація, яку надає основа оцінки, не спроможна забезпечити достатньо правдивого подання (див. пункт 2.22). У таких випадках доцільно розглянути можливість вибору іншої основи оцінки, яка б забезпечувала ще й надання доречної інформації.
- 6.61 Невизначеність оцінки відрізняється як від невизначеності результату, так і від невизначеності існування:
- невизначеність результату постає тоді, коли існує невизначеність навколо розміру чи строків будь-якого надходження чи вибуття економічних вигід, які будуть породжені активом чи зобов'язанням;
 - невизначеність існування постає тоді, коли не визначено, чи існує актив або зобов'язання. У пунктах 5.12–5.14 обговорюється питання про те, яким чином невизначеність існування може впливати на рішення про визнання суб'єктом господарювання активу чи зобов'язання в разі невизначеності навколо існування активу чи зобов'язання.
- 6.62 Наявність невизначеності результату або невизначеності існування іноді може робити внесок у невизначеність оцінки. Водночас, невизначеність результату або невизначеність існування зовсім не обов'язково має призвести до невизначеності оцінки. Наприклад, якщо справедливу вартість активу можна визначити безпосередньо шляхом спостереження за цінами на активному ринку, то немає жодної невизначеності оцінки такої справедливої вартості, навіть якщо немає визначеності навколо того, скільки грошових коштів у кінцевому підсумку принесе актив, — тобто за наявності невизначеності результату.

Посилювальні якісні характеристики та вартісне обмеження

- 6.63 Посилювальні якісні характеристики: зіставність, зрозумілість та можливість перевірки, а також вартісне обмеження мають певні наслідки для вибору основи оцінки. Ці наслідки обговорюються в подальших пунктах. У пунктах 6.69–6.76 обговорюються подальші наслідки, специфічні для конкретних основ оцінки. Посилювальна якісна характеристика своєчасності не має жодних конкретних наслідків для оцінки.
- 6.64 Розмір витрат не лише обмежує інші рішення у сфері фінансової звітності, але й накладає вартісне обмеження на вибір основи оцінки. Отже, при виборі основи оцінки важливо врахувати, чи вигоди від надання інформації користувачам фінансової звітності такою основою оцінки, ймовірно, виправдають витрати на надання та використання такої інформації.
- 6.65 Послідовне використання одних і тих самих основ оцінки для одних і тих самих статей як між періодами у суб'єкта господарювання, що звітує, так і в межах одного й того самого періоду у різних суб'єктів господарювання може допомогти зробити фінансову звітність більш зіставною.
- 6.66 Зміна основи оцінки може зробити фінансову звітність менш зрозумілою. Однак, зміна може бути виправдана, якщо інші чинники переважають зменшення зрозумілості, наприклад якщо зміна робить інформацію доречнішою. У разі зміни користувачам фінансової звітності може знадобитись пояснювальна інформація, що дасть їм змогу розібратись в ефекті такої зміни.

- 6.67 Зрозумілість частково залежить від кількості різних основ оцінки, що використовуються, а також від того, чи змінюються вони з плином часу. Загалом, чим більше основ оцінки використовується в комплекті фінансової звітності, тим складнішою й тим менш зрозумілою стає відповідна інформація, а підсумкові чи проміжні показники звіту про фінансовий стан та звіту (звітів) про фінансові результати стають менш інформативними. Утім, використання більшої кількості основ оцінки може бути доцільним, якщо це потрібно для надання корисної інформації.
- 6.68 Можливість перевірки підкріплюється використанням основ оцінки, що видають оцінки, придатні для незалежного підтвердження чи то безпосередньо (наприклад, шляхом спостереження за цінами), чи то опосередковано (наприклад, шляхом перевірки вхідних даних моделі). Якщо оцінку перевірити не можна, користувачам фінансової звітності може знадобитись пояснювальна інформація, що дасть їм змогу розібратись у тому, як було визначено оцінку. У деяких із таких випадків може виникати передбачати зазначати використання іншої основи оцінки.

Історична собівартість

- 6.69 У багатьох ситуаціях оцінювання історичної собівартості виконувати простіше, а отже воно обходиться не так дорого, ніж оцінювання поточної вартості. Крім того, оцінки, визначені на основі оцінки за історичною собівартістю, є зазвичай добре зрозумілими та, в багатьох випадках, можуть бути перевірені.
- 6.70 Водночас, оцінювання споживання, а також визначення та оцінювання збитків від зменшення корисності чи обтяжливих зобов'язань можуть бути суб'єктивними. Отже, історичну собівартість активу чи зобов'язання іноді може бути так само важко виміряти чи перевірити, як поточну вартість. 6.71 При використанні історичної собівартості як основи оцінки ідентичні активи або зобов'язання, прийняті або придбані в різний час, можуть зазначатись у фінансовій звітності в різних сумах. Це може погіршувати зіставність як між періодами для одного суб'єкта господарювання, що звітує, так і в межах одного періоду між різними суб'єктами господарювання.

Поточна вартість

- 6.72 Оскільки справедлива вартість визначається з точки зору учасників ринку, а не зі специфічної для суб'єкта господарювання точки зору, та не залежить від того, коли було придбано актив чи прийнято зобов'язання, то ідентичні активи або зобов'язання, що оцінюються за справедливою вартістю, в принципі, оцінюватимуться суб'єктами господарювання, що мають доступ до одних і тих самих ринків, у однаковій сумі. Це може покращувати зіставність як між періодами для одного суб'єкта господарювання, що звітує, так і в межах одного періоду між різними суб'єктами господарювання. На відміну від цього, оскільки вартість при використанні та вартість виконання спираються на специфічну для суб'єкта господарювання точку зору, відповідні оцінки можуть бути різними для ідентичних активів або зобов'язань у різних суб'єктів господарювання. Ці відмінності можуть погіршувати зіставність, особливо якщо активи чи зобов'язання роблять внесок у грошові потоки в подібний спосіб.
- 6.73 Якщо справедлива вартість активу чи зобов'язання може бути визначена безпосередньо шляхом спостереження за цінами на активному ринку, то процес оцінки справедливої вартості є маловитратним, простим і легким для розуміння, а справедлива вартість може бути перевірена шляхом безпосереднього спостереження.
- 6.74 Для оцінювання справедливої вартості в разі неможливості її встановлення шляхом безпосереднього спостереження на активному ринку може бути необхідним застосування методів оцінювання, які подекуди передбачають використання методів оцінювання на основі грошових потоків; їх застосування зазвичай є необхідним при визначенні вартості при використанні та вартості виконання. Залежно від того, які методи використовуються:
- а) оцінювання вхідних даних для оцінки та застосування методу оцінювання може обходитись дорого та бути складним;
 - б) вхідні дані для процесу можуть бути суб'єктивними й може бути важко перевірити як вхідні дані, так і валідність самого процесу. Отже, оцінки ідентичних активів чи зобов'язань можуть бути різними. Це може погіршувати зіставність.

- 6.75 У багатьох випадках вартість при використанні неможливо змістовно визначити для окремого активу, що використовується в поєднанні з іншими активами. Натомість вартість при використанні визначається для групи активів, і може виникати необхідність розподілу одержаного результату між окремими активами. Цей процес може бути суб'єктивним і довільним. Крім того, оцінки вартості при використанні для активу можуть неавтоматично враховувати ефект синергії з іншими активами у складі групи. Отже, визначення вартості при використанні активу, що використовується в поєднанні з іншими активами, може обходитись дорого, а складність і суб'єктивність цього процесу погіршують можливості перевірки. З цих причин користуватись вартістю при використанні як основою оцінки для регулярного переоцінювання таких активів може бути непрактично. Водночас, вона може бути корисною для нерегулярного переоцінювання активів, наприклад при використанні в тесті на зменшення корисності для визначення того, чи є історична собівартість повністю відшкодовною.
- 6.76 При використанні поточної собівартості як основи оцінки ідентичні активи або зобов'язання, прийняті або придбані в різний час, зазначаються у фінансовій звітності в однаковій сумі. Це може покращувати зіставність як між періодами для одного суб'єкта господарювання, що звітує, так і в межах одного періоду між різними суб'єктами господарювання. Водночас, визначення поточної собівартості може бути складним і суб'єктивним, та обходитись дорого. Наприклад, як відзначено в пункті 6.22, може виникнути потреба в оцінюванні поточної собівартості активу шляхом коригування поточної ціни нового активу з урахуванням поточного віку та стану активу, що його утримує суб'єкт господарювання. Крім того, багато активів не замінюватимуться на ідентичні активи через зміни в технологіях та зміни в практиці господарської діяльності. Таким чином, для оцінювання поточної собівартості активу, еквівалентного наявному активу, знадобиться подальше суб'єктивне коригування поточної ціни нового активу. Крім того, поділ змін у балансовій вартості для поточної собівартості між поточними витратами споживання та ефектом змін у цінах (див. пункт 6.42) може виявитись складним завданням і вимагати довільних припущень. Через ці труднощі оцінкам за поточною собівартістю може бракувати придатності для перевірки та зрозумілості.

Чинники, специфічні для первісної оцінки

- 6.77 У пунктах 6.43–6.76 обговорюються чинники, які необхідно враховувати при виборі основи оцінки чи то для первісного визнання, чи то для подальшого оцінювання. У пунктах 6.78–6.82 обговорюються деякі додаткові чинники, які необхідно враховувати при первісному визнанні.
- 6.78 При первісному визнанні собівартість активу чи зобов'язання, відповідно придбаного чи прийнятого внаслідок події, що є операцією на ринкових умовах, є зазвичай подібною до його справедливої вартості на таку дату, крім як у разі значних витрат на операцію. Разом з тим, навіть якщо ці дві суми подібні, потрібно описати, яку основу оцінки використано при первісному визнанні. Якщо згодом використовуватиметься історична собівартість, то при первісному визнанні зазвичай теж доцільно використовувати таку основу оцінки. Подібно до цього, якщо згодом використовуватиметься поточна вартість, то при первісному визнанні зазвичай теж доцільно використовувати саме її. Використання однієї й тієї самої основи оцінки для первісного визнання та наступної оцінки дає змогу уникнути визнання доходів або витрат під час першої наступної оцінки лише через зміну в основі оцінки (див. пункт 6.48).
- 6.79 При придбанні суб'єктом господарювання активу чи прийнятті зобов'язання в обмін на передання іншого активу чи зобов'язання внаслідок операції на ринкових умовах первісна оцінка придбаного активу чи прийнятого зобов'язання визначає, чи виникнуть за цією операцією якісь доходи або витрати. Якщо актив чи зобов'язання оцінюється за собівартістю, то при первісному визнанні не виникає жодного доходу чи жодних витрат, крім як у разі виникнення доходу чи витрат від припинення визнання переданого активу чи зобов'язання та крім як у разі зменшення корисності активу чи обтяжливості зобов'язання.
- 6.80 Активи можуть бути придбані або зобов'язання можуть бути прийняті внаслідок події, що не є операцією на ринкових умовах. Наприклад:
- a) на ціну операції можуть вплинути відносини між сторонами або фінансові труднощі, або інші несприятливі для однієї зі сторін обставини;

- б) актив може бути наданий урядом суб'єктові господарювання безоплатно чи подарований суб'єктові господарювання іншою стороною;
 - в) зобов'язання може бути накладене законом чи нормативним актом; або
 - г) зобов'язання з виплати відшкодування або штрафу може виникнути внаслідок правопорушення.
- 6.81 У таких випадках оцінювання придбаного активу чи прийнятого зобов'язання за його історичною собівартістю може не забезпечувати правдивого подання активів та зобов'язань суб'єкта господарювання, а також доходів чи витрат, породжених операцією чи іншою подією. Таким чином, може бути доцільним оцінювання придбаного активу чи прийнятого зобов'язання за умовною собівартістю згідно з пунктом 6.6. Будь-яка різниця між цією умовною собівартістю та будь-якою наданою чи одержаною компенсацією буде визнано як дохід чи витрати при первісному визнанні.
- 6.82 При придбанні активів або прийнятті зобов'язань унаслідок події, що не є операцією на ринкових умовах, усі доречні аспекти операції або іншої події мають бути ідентифіковані та взяті до уваги. Наприклад, для правдивого подання сутності впливу операції або іншої події на фінансовий стан суб'єкта господарювання (див. пункти 4.59–4.62) та відповідного її впливу на фінансові результати суб'єкта господарювання може виявитись необхідним визнати інші активи, інші зобов'язання, внески держателів вимог до власного капіталу чи розподілу держателям вимог до власного капіталу.

Більш ніж одна основа оцінки

- 6.83 Іноді врахування чинників, описаних у пунктах 6.43–6.76, може підвести до висновку про те, що для активу чи зобов'язання та відповідних доходів і витрат потрібно більш ніж одну основу оцінки, щоб надавати доречну інформацію, яка правдиво подає як фінансовий стан суб'єкта господарювання, так і його фінансові результати.
- 6.84 У більшості випадків найзрозумілішим підходом до надання цієї інформації є такий:
- а) використовувати єдину основу оцінки як для активу чи зобов'язання у звіті про фінансовий стан, так і для відповідних доходів і витрат у звіті (звітах) про фінансові результати; та
 - б) надавати в примітках додаткову інформацію з застосуванням інакшої основи оцінки.
- 6.85 Утім, у деяких випадках ця інформація є доречнішою чи забезпечує більш правдиве подання як фінансового стану суб'єкта господарювання, так і його фінансових результатів шляхом використання:
- а) єдиної основи оцінки як для активу чи зобов'язання у звіті про фінансовий стан; та
 - б) інакшої основи оцінки для відповідних доходів і витрат у звіті про прибуток або збиток¹⁰ (див. пункти 7.17–7.18).
- При виборі цих баз оцінки необхідно брати до уваги чинники, що обговорювались у пунктах 6.43–6.76.
- 6.86 У таких випадках здійснюється відокремлення та класифікація загального доходу чи загальних витрат за період від змін у поточній вартості активу чи зобов'язання (див. пункти 7.14–7.19), щоб:
- а) звіт про прибуток або збиток містив дохід або витрати, оцінені з застосуванням основи оцінки, обраної для зазначеного звіту; та
 - б) інший сукупний дохід містив усі решту доходів або витрат. Унаслідок цього накопичений

¹⁰

Концептуальна основа не уточнює, чи звіт (звіти) про фінансові результати становить (становлять) єдиний звіт або два звіти. У *Концептуальній основі* термін «звіт про прибуток або збиток» використовується на позначення як окремого звіту, так і окремого розділу в межах єдиного звіту про фінансові результати.

інший сукупний дохід за таким активом чи зобов'язанням дорівнює різниці між:

- (i) балансовою вартістю активу чи зобов'язання у звіті про фінансовий стан; та
- (ii) балансовою вартістю, яку було б визначено при застосуванні основи оцінки, обраної для звіту про прибуток або збиток.

Оцінка власного капіталу

- 6.87 Загальна балансова вартість власного капіталу (загальний власний капітал) безпосередньо не оцінюється. Вона дорівнює загальному розмірові балансових вартостей усіх визнаних активів за вирахуванням загального розміру балансових вартостей усіх визнаних зобов'язань.
- 6.88 Оскільки фінансова звітність загального призначення не призначена для подання вартості суб'єкта господарювання, загальна балансова вартість власного капіталу зазвичай не дорівнює:
- a) сукупній ринковій вартості вимог до власного капіталу суб'єкта господарювання;
 - b) сумі, яка може бути одержана шляхом продажу суб'єкта господарювання як цілісного майнового комплексу на основі безперервної діяльності; або
 - v) сумі, яка може бути одержана шляхом продажу всі активів суб'єкта господарювання та погашення всіх його зобов'язань.
- 6.89 Попри те, що загальний власний капітал безпосередньо не оцінюється, може виявитись доцільним безпосереднє оцінювання балансової вартості окремих класів власного капіталу (див. пункт 4.65) та деяких компонентів власного капіталу (див. пункт 4.66). Утім, оскільки загальний власний капітал оцінюється як залишок, щонайменше один клас власного капіталу не може оцінюватись безпосередньо. Подібно до цього, щонайменше один компонент власного капіталу не може оцінюватись безпосередньо.
- 6.90 Загальна балансова вартість окремого класу власного капіталу чи компоненту власного капіталу зазвичай є додатною, але за деяких обставин може бути від'ємною. Подібно до цього, загальний власний капітал зазвичай є додатним, але, залежно від того, які активи та зобов'язання визнаються, й як вони оцінюються, він може бути від'ємним.

Методи оцінювання на основі грошових потоків

- 6.91 Іноді оцінку неможливо визначити шляхом безпосереднього спостереження. У деяких із таких випадків одним зі шляхів визначення оцінки є використання методів оцінювання на основі грошових потоків. Такі методи не є основами оцінки. Вони являють собою методи, що використовуються при застосуванні основи оцінки. Таким чином, при використанні такого методу необхідно визначити, яка основа оцінки використовується та в якому обсязі метод віддзеркалює чинники, застосовні до такої основи оцінки. Наприклад, якщо основою оцінки є справедлива вартість, то застосовними є чинники, які описано в пункті 6.14.
- 6.92 Методи оцінювання на основі грошових потоків можуть використовуватись при застосуванні модифікованої основи оцінки — наприклад, вартості виконання, модифікованої для виключення ефекту можливості невиконання зобов'язання суб'єктом господарювання (власного кредитного ризику). Модифікація основ оцінки подекуди може давати інформацію, доречнішу для користувачів фінансової звітності, або здешевлювати її формування чи спрощувати її розуміння. Водночас, користувачам фінансової звітності може також бути важче зрозуміти модифіковані основи оцінки.
- 6.93 Невизначеність результату (див. пункт 6.61(a)) виникає внаслідок невизначеності навколо розміру чи строків майбутніх грошових потоків. Ці невизначеності є важливими характеристиками активів і зобов'язань. При оцінюванні активу чи зобов'язання через посилання на наближені оцінки

майбутніх грошових потоків, виникнення яких пов'язане з невизначеністю, одним із чинників, які слід розглянути, є можливі коливання оціночного розміру чи оціночних строків цих грошових потоків (див. пункт 6.14(б)). Зазначені коливання враховуються при виборі єдиної суми з діапазону можливих грошових потоків. Обрана сума як така іноді, але не завжди, є розміром можливого результату. Сумою, що надає найдоречнішу інформацію, зазвичай є сума з центральної частини діапазону («центральна оцінка»). Різні центральні оцінки надають різну інформацію. Наприклад:

- а) математичне очікування (середнє значення, зважене з урахуванням імовірності, відоме також як «статистичне середнє») віддзеркалює весь діапазон результатів і надає більшої ваги тим результатам, імовірність яких є вищою. Математичне очікування не призначене для прогнозування кінцевого надходження чи вибуття грошових коштів або інших економічних вигід, що виникають із такого активу чи зобов'язання;
- б) максимальна сума, настання якої є ймовірнішим за її ненастання (подібна до статистичної медіани), вказує на те, що ймовірність збитків у подальшому не перевищує 50% і ймовірність прибутку в подальшому не перевищує 50%;
- в) найімовірніший результат (статистична мода) — це єдине найбільш імовірне кінцеве надходження або вибуття, що виникає з активу чи зобов'язання.

6.94 Центральна оцінка залежить від оцінок майбутніх грошових потоків та можливих коливань їх розміру або строків. Вона не враховує ціни за прийняття невизначеності, пов'язаної з тим, що кінцевий результат може відрізнятись від центральної оцінки (тобто чинника, описаного в пункті 6.14(г)).

6.95 Жодна центральна оцінка не дає повної інформації про діапазон можливих результатів. Отже, користувачам може знадобитись інформація про діапазон можливих результатів.

ЗМІСТ

з пункту

РОЗДІЛ 7: ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЯК ЗАСОБИ КОМУНІКАЦІЇ	7.1
ЦІЛІ ТА ПРИНЦИПИ ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ	7.4
КЛАСИФІКАЦІЯ	7.7
Класифікація активів та зобов'язань	7.9
Згорання	7.10
Класифікація власного капіталу	7.12
Класифікація доходів та витрат	7.14
Прибуток або збиток та інший сукупний дохід	7.15
АГРЕГУВАННЯ	7.20

Подання та розкриття інформації як засоби комунікації

- 7.1 Суб'єкт господарювання, що звітує, повідомляє інформацію про свої активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати шляхом подання та розкриття інформації у своїй фінансовій звітності.
- 7.2 Результативне повідомлення інформації у фінансовій звітності робить цю інформацію доречнішою та сприяє правдивому поданню активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу та витрат суб'єкта господарювання. Воно також підкріплює зрозумілість і можливість порівняння інформації у фінансовій звітності. Для результативного повідомлення інформації у фінансовій звітності потрібно:
- зосереджуватись на цілях і принципах подання та розкриття інформації, а не на правилах;
 - класифікувати інформацію у спосіб, що забезпечує групування подібних статей і розмежування різних статей; та
 - агрегувати інформацію в такий спосіб, щоб її не завуальювали ні непотрібна деталізація, ні надмірне агрегування.
- 7.3 Розмір витрат не лише обмежує інші рішення у сфері фінансової звітності, але й накладає вартісне обмеження на рішення про подання та розкриття інформації. Отже, при прийнятті рішень про подання та розкриття інформації важливо врахувати, чи вигоди для користувачів фінансової звітності від подання або розкриття конкретної інформації, ймовірно, виправдають витрати на надання та використання такої інформації.

Цілі та принципи подання та розкриття інформації

- 7.4 Для забезпечення результативного повідомлення інформації у фінансовій звітності, при опрацюванні вимог Стандартів до подання та розкриття інформації потрібно шукати рівновагу між:
- наданням суб'єктам господарювання гнучкої можливості надавати доречну інформацію, що правдиво подає активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати суб'єкта господарювання; та
 - встановленням обов'язковості надання інформації, що є зіставною — як між періодами для суб'єкта господарювання, що звітує, так і в межах одного періоду між різними суб'єктами господарювання.
- 7.5 Зазначення у Стандартах цілей подання та розкриття інформації сприяє результативній комунікації у фінансовій звітності, оскільки такі цілі допомагають суб'єктам господарювання визначати корисну інформацію та приймати рішення про те, як повідомляти таку інформацію в якнайрезультативніший спосіб.
- 7.6 Результативну комунікацію у фінансовій звітності підтримує також урахування таких принципів:
- специфічна для суб'єкта господарювання інформація є кориснішою за стандартизовані описи, які іноді називають «шаблонами»; та
 - дублювання інформації в різних частинах фінансових звітів є зазвичай непотрібне та може робити фінансову звітність менш зрозумілою.

Класифікація

- 7.7 Класифікація — це сортування активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу чи витрат за спільними характеристиками в цілях подання та розкриття інформації. До таких характеристик

належать, зокрема, характер статті, її роль (або функція) в господарській діяльності, яку здійснює суб'єкт господарювання, та порядок її оцінки.

- 7.8 Віднесення до одного й того самого класу різних активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу та витрат може завуальовувати доречну інформацію, погіршувати зрозумілість і зіставність, і може не забезпечувати правдивого подання того, чого вона стосується.

Класифікація активів та зобов'язань

- 7.9 Класифікація застосовується до одиниці обліку, обраної для активу чи зобов'язання (див. пункти 4.48–4.55). Проте іноді буває доцільно розділити актив чи зобов'язання на компоненти з різними характеристиками та класифікувати ці компоненти окремо. Це доцільно робити тоді, коли віднесення цих компонентів до різних класів підсилює б корисність одержаної в наслідку фінансової інформації. Наприклад, могло б бути доцільно розділити актив чи зобов'язання на поточний і непоточний компоненти, та класифікувати ці компоненти окремо.

Згортання

- 7.10 Згортання має місце тоді, коли суб'єкт господарювання визнає та оцінює як актив, так і зобов'язання як окремі одиниці обліку, але групує їх в єдину чисту суму у звіті про фінансовий стан. Згортання об'єднує різні статті в один клас, через що воно зазвичай недоцільне.
- 7.11 Згортання активів і зобов'язань відрізняється від трактування комплексу прав та обов'язків як єдиної одиниці обліку (див. пункти 4.48–4.55).

Класифікація власного капіталу

- 7.12 Для надання корисної інформації може бути потрібно класифікувати вимоги до власного капіталу окремо в тому разі, якщо ці вимоги до власного капіталу мають різні характеристики (див. пункт 4.65).
- 7.13 Подібно до цього, для надання корисної інформації може бути потрібно класифікувати компоненти власного капіталу окремо, якщо деякі з цих компонентів регулюються особливими правовими, регулятивними або іншими вимогами. Наприклад, у деяких юрисдикціях суб'єктові господарювання дозволено розподіл держателям вимог до власного капіталу лише за наявності в суб'єкта господарювання достатніх резервів, визначених як такі, що підлягають розподілу (див. пункт 4.66). Окреме подання таких резервів або розкриття інформації про них може надавати корисну інформацію.

Класифікація доходів та витрат

- 7.14 Класифікація застосовується до:
- а) доходів та витрат, породжених одиницею обліку, яку було обрано для активу чи зобов'язання; або
 - б) компонентів таких доходів і витрат, якщо ці компоненти мають різні характеристики та ідентифікуються окремо. Наприклад, зміна поточної вартості активу може включати в себе ефекти зміни вартості та нарахування відсотків (див. таблицю 6.1). Було б доцільно відносити ці компоненти до різних класів, якби це підсилює б корисність одержаної в наслідку фінансової інформації.

Прибуток або збиток та інший сукупний дохід

- 7.15 Дохід та витрати класифікуються та зазначаються:

- а) або у звіті про прибуток або збиток¹¹; або
- б) або поза звітом про прибуток або збиток у складі іншого сукупного доходу.
- 7.16 Звіт про прибуток або збиток — це основне джерело інформації про фінансові результати суб'єкта господарювання за звітний період. У цьому звіті зазначається загальна сума прибутку або збитку, що забезпечує дуже загальне представлення фінансових результатів суб'єкта господарювання за період. Багато користувачів фінансової звітності використовують цю загальну суму у своєму аналізі або як відправний пункт для проведення такого аналізу, або як головний показник фінансових результатів суб'єкта господарювання за період. Поза тим, для розуміння фінансових результатів суб'єкта господарювання за період потрібен аналіз усіх визнаних доходів і витрат, у тому числі доходів і витрат у складі іншого сукупного доходу, а також аналіз іншої інформації, включеної до фінансової звітності.
- 7.17 Оскільки звіт про прибуток або збиток — це основне джерело інформації про фінансові результати суб'єкта господарювання за період, то до цього звіту включаються, в принципі, всі доходи та витрати. Водночас, під час розроблення Стандартів Рада за виняткових обставин може прийняти рішення про зазначення доходу чи витрат, що виникли внаслідок зміни поточної вартості активу чи зобов'язання, у складі іншого сукупного доходу, якщо цей підхід забезпечив би надання у звіті про прибуток або збиток доречнішої інформації або більш правдиве подання фінансових результатів суб'єкта господарювання за цей період.
- 7.18 Дохід і витрати, що виникають при застосуванні історичної собівартості як основи оцінки (див. таблицю 6.1), зазначаються у звіті про прибуток або збиток. Те саме слід робити й тоді, коли дохід і витрати такого типу визначено окремо як компонент зміни поточної вартості активу чи зобов'язання. Наприклад, якщо фінансовий актив оцінюється за поточною вартістю та якщо процентний дохід визначається окремо від інших змін у вартості, то процентний дохід включається до звіту про прибуток або збиток.
- 7.19 У принципі, дохід та витрати у складі іншого сукупного доходу в одному періоді перекласифікуються з іншого сукупного доходу до звіту про прибуток або збиток у майбутньому періоді, якщо це забезпечує надання доречнішої інформації у звіті про прибуток або збиток або більш правдиве подання фінансових результатів суб'єкта господарювання в такому майбутньому періоді. Водночас, якщо, наприклад, відсутня чітка підстава для ідентифікації періоду, в якому перекласифікація мала б такий результат, або суми, яку слід перекласифікувати, Рада під час розроблення Стандартів має право прийняти рішення про те, що дохід і витрати у складі іншого сукупного доходу в подальшому не підлягають перекласифікації.

Агрегування

- 7.20 Агрегування — це додавання до купи активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу чи витрат, які мають спільні характеристики та належать до одного класу.
- 7.21 Агрегування робить інформацію кориснішою шляхом узагальнення великого обсягу детальних відомостей. Водночас, агрегування частково приховує ці детальні відомості. Отже, необхідно знаходити рівновагу, щоб уникнути завилювання доречної інформації за великим обсягом незначних детальних відомостей або при надмірному агрегуванні.
- 7.22 Для різних частин фінансових звітів можуть бути потрібні різні рівні агрегування. Наприклад, зазвичай звіт про фінансовий стан та звіт (звіти) про фінансові результати надають узагальнену інформацію, а докладніша інформація надається у примітках.

¹¹ Концептуальна основа не уточнює, чи звіт (звіти) про фінансові результати становить (становлять) єдиний звіт або два звіти. У Концептуальній основі термін «звіт про прибуток або збиток» використовується на позначення окремого звіту та окремого розділу в межах єдиного звіту про фінансові результати. Подібно до цього термін «загальна сума прибутку або збитку» використовується на позначення як окремого звіту, так і проміжної суми за розділом у межах єдиного звіту про фінансові результати.

ЗМІСТ

з пункту

РОЗДІЛ 8: КОНЦЕПЦІЇ КАПІТАЛУ ТА ЗБЕРЕЖЕННЯ КАПІТАЛУ

КОНЦЕПЦІЇ КАПІТАЛУ 8.1

КОНЦЕПЦІЇ ЗБЕРЕЖЕННЯ КАПІТАЛУ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ 8.3

КОРИГУВАННЯ У ЗВ'ЯЗКУ ЗІ ЗБЕРЕЖЕННЯМ КАПІТАЛУ 8.10

Матеріал, поданий у розділі 8, було перенесено без змін із Концептуальної основи фінансової звітності, виданої у 2010 році. Уперше цей матеріал було оприлюднено в Основі для складання та подання фінансової звітності, виданої у 1989 році.

Концепції капіталу

- 8.1 Фінансова концепція капіталу приймається при підготовці фінансової звітності більшістю суб'єктів господарювання. З точки зору фінансової концепції капіталу, що включає в себе інвестовані кошти або інвестовану купівельну спроможність, капітал є тотожним чистим активам або власному капіталу суб'єкта господарювання. З точки зору фізичної концепції капіталу, що орієнтується на операційну спроможність, капітал розглядається як виробнича потужність суб'єкта господарювання на основі, наприклад, кількості одиниць випуску продукції за добу.
- 8.2 Вибір суб'єктом господарювання належної концепції капіталу має спиратись на потреби користувачів його фінансової звітності. Отже, фінансову концепцію капіталу слід приймати, якщо користувачі фінансової звітності зацікавлені, насамперед, у збереженні номінального інвестованого капіталу чи купівельної спроможності інвестованого капіталу. Якщо ж, однак, користувачів цікавить, насамперед, операційна спроможність суб'єкта господарювання, то має застосовуватись фізична концепція капіталу. Обрана концепція визначає мету, до якої спрямоване визначення прибутку, навіть якщо при забезпеченні функціонування концепції можуть виникати певні труднощі з оцінками.

Концепції збереження капіталу та визначення прибутку

- 8.3 Концепції капіталу, описані в пункті 8.1, породжують такі концепції збереження капіталу:
- а) *Збереження фінансового капіталу.* Згідно з цією концепцією прибуток заробляється лише в тому разі, якщо фінансова (або грошова) сума чистих активів станом на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) суму чистих активів станом на початок періоду після вилучення всіх розподілених власників та одержаних від них внесків за цей період. Збереження фінансового капіталу можна оцінювати або в номінальних грошових одиницях, або в одиницях постійної купівельної спроможності.
 - б) *Збереження фізичного капіталу.* Згідно з цією концепцією прибуток заробляється лише в тому разі, якщо фізична виробнича потужність (або операційна спроможність) суб'єкта господарювання (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення цієї потужності) станом на кінець періоду перевищує фізичну виробничу спроможність станом на початок періоду після вилучення всіх розподілених дивідендів на користь власників та одержаних від них внесків за цей період.
- 8.4 Концепція збереження капіталу стосується того, в який спосіб суб'єкт господарювання визначає капітал, який він прагне зберегти. Вона ув'язує одну з однією концепцією капіталу та концепцією прибутку, бо визначає точку відліку для оцінювання прибутку; це є передумовою для розрізнення віддачі від капіталу суб'єкта господарювання та повернення капіталу; лише надходження активів у розмірі, що перевищує суми, необхідні для збереження капіталу, можуть трактуватись як прибуток, а отже й як віддача від капіталу. Отже, прибуток — це залишкова сума, що залишається після вирахування з доходу витрат (у тому числі, коригувань у зв'язку зі збереженням капіталу в разі потреби). Якщо витрати перевищують дохід, то залишкова сума — це збиток.
- 8.5 Концепція збереження фізичного капіталу вимагає запровадження поточної собівартості як основи оцінки. Концепція збереження фінансового капіталу, однак, не вимагає використання якоїсь конкретної основи оцінки. Вибір основи в рамках цієї концепції залежить від виду фінансового капіталу, що його суб'єкт господарювання прагне зберегти.
- 8.6 Головною відмінністю між цими двома концепціями збереження капіталу є підхід до впливу змін у

Концептуальна основа

цінах активів і зобов'язань суб'єкта господарювання. Загалом, суб'єкт господарювання зберіг свій капітал, якщо станом на кінець періоду він має такий самий обсяг капіталу, який він мав на початку періоду. Будь-яка сума, що перевищує обсяг, необхідний для збереження капіталу на рівні початку періоду, є прибутком.

- 8.7 Згідно з концепцією збереження фінансового капіталу, в якій капітал визначається з погляду номінальних грошових одиниць, прибуток являє собою збільшення номінального грошового капіталу за період. Отже, зростання ціни активів, утримуваних протягом цього періоду, яке традиційно називають «прибутком від утримання», концептуально є прибутком. Проте цей прибуток може не бути визнаний як такий доти, доки не відбудеться вибуття активів у операції обміну. Якщо концепцію збереження фінансового капіталу визначено з погляду одиниць постійної купівельної спроможності, то прибуток віддзеркалює збільшення інвестованої за період купівельної спроможності. Отже, прибутком вважається лише та частина зростання цін активів, що перевищує збільшення загального рівня цін. Решта цього зростання трактується як коригування у зв'язку зі збереженням капіталу, а отже й як частина власного капіталу.
- 8.8 Згідно з концепцією збереження фізичного капіталу, в якій капітал визначається з погляду фізичної виробничої потужності, прибуток являє собою збільшення цього капіталу за період. Усі зміни цін, що впливають на активи та зобов'язання суб'єкта господарювання, розглядаються як зміни в оцінці фізичної виробничої потужності суб'єкта господарювання; отже, вони трактуються як коригування у зв'язку зі збереженням капіталу, що є частиною власного капіталу, а не як прибуток.
- 8.9 Вибір основ оцінки та концепції збереження капіталу диктуватиме модель обліку, що використовується для складання фінансової звітності. Різні моделі обліку демонструють різні рівні доречності та достовірності і, як і в інших сферах, керівництво має шукати рівновагу між доречністю та достовірністю. Ця *Концептуальна основа* застосовується до певного діапазону моделей обліку та надає настанови щодо складання та подання фінансової звітності, яка тлумачиться згідно з обраною моделлю. На даний час Рада не має наміру наполягати на застосуванні конкретної моделі, крім як за виняткових обставин на зразок становища суб'єктів господарювання, які подають звітність у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Цей намір, однак, буде переглянуто у світлі динаміки подій у світі.

Коригування у зв'язку зі збереженням капіталу

- 8.10 Переоцінювання або перерахування активів та зобов'язань викликає збільшення або зменшення власного капіталу. Попри те, що це збільшення або зменшення відповідає визначенню доходів і витрат, згідно з деякими концепціями збереження капіталу, таке збільшення або зменшення не включається до звіту про дохід. Натомість ці статті долучаються до власного капіталу як коригування у зв'язку зі збереженням капіталу чи резерви переоцінки.

Додаток Визначення термінів

Подані нижче визначення термінів взято або виведено з відповідних пунктів Концептуальної основи фінансової звітності.

агрегування (aggregation)	Додавання до купи активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу чи витрат, які мають спільні характеристики та належать до одного класу.	КО.7.20
актив (asset)	Теперішній економічний ресурс, що контролюється суб'єктом господарювання внаслідок минулих подій.	КО.4.3
балансова вартість (carrying amount)	Сума, в якій актив, зобов'язання або власний капітал визнано у звіті про фінансовий стан.	КО.5.1
класифікація (classification)	Сортування активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу чи витрат за спільними характеристиками в цілях подання та розкриття інформації.	КО.7.7
комбінована фінансова звітність (combined financial statements)	Фінансова звітність суб'єкта господарювання, що звітує, який складається з двох або більшого числа суб'єктів господарювання, не пов'язаних один з одним відносинами материнського та дочірнього підприємства.	КО.3.12
консолідована фінансова звітність (consolidated financial statements)	Фінансова звітність суб'єкта господарювання, що звітує, який складається як з материнського підприємства, так і його дочірніх підприємств.	КО.3.11
контроль економічного ресурсу (control of an economic resource)	Теперішня спроможність керувати використанням економічного ресурсу та одержувати економічні вигоди, що можуть від нього надходити.	КО.4.20
припинення визнання (derecognition)	Повне або часткове виключення визнаного активу або зобов'язання зі звіту про фінансовий стан суб'єкта господарювання.	КО.5.26
економічний ресурс (economic resource)	Право, що має потенціал створення економічних вигід.	КО.4.4
посилювальна якісна характеристика (enhancing qualitative characteristic)	Якісна характеристика, що робить корисну інформацію ще кориснішою. Посилювальними якісними характеристиками є зіставність, можливість порівняння, своєчасність і зрозумілість.	КО.2.4, КО.2.23
власний капітал (equity)	Залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.	КО.4.63
вимога до власного капіталу (equity claim)	Вимога до залишкової частки в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.	КО.4.64
контракт, що підлягає виконанню в майбутньому (executory contract)	Контракт або частина контракту, що рівною мірою не виконана: коли жодна зі сторін не виконала жодного зі своїх обов'язків або коли обидві сторони частково виконали свої обов'язки рівною мірою.	КО.4.56

невизначеність існування (existence uncertainty)	Невизначеність з приводу того, чи існує актив або зобов'язання.	KO.4.13, KO.4.35
витрати (expenses)	Зменшення активів або збільшення зобов'язань, наслідком якого є зменшення власного капіталу, крім як унаслідок здійснення розподілу держателям вимог до власного капіталу.	KO.4.69
основоположна якісна характеристика (fundamental qualitative characteristic)	Якісна характеристика, яку повинна мати фінансова інформація, щоб бути корисною для основних користувачів фінансової звітності загального призначення. Основоположними якісними характеристиками є доречність і правдиве подання.	KO.2.4, KO.2.5
фінансовий звіт загального призначення (general purpose financial report)	Звіт, що надає фінансову інформацію про економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, вимоги до суб'єкта господарювання та зміни в цих економічних ресурсах і вимогах, яка є корисною для прийняття основними користувачами рішень щодо надання ресурсів суб'єктові господарювання.	KO.1.2, KO.1.12
фінансова звітність загального призначення (general purpose financial statements)	Особлива форма фінансової звітності загального призначення, що надає інформацію про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати суб'єкта господарювання, що звітує.	KO.3.2
дохід (income)	Збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу.	KO.4.68
зобов'язання (liability)	Теперішній обов'язок суб'єкта господарювання передати економічний ресурс унаслідок минулих подій.	KO.4.26
суттєва інформація (material information)	Інформація є суттєвою, якщо її ненаведення, викривлення або завуальовування може, згідно з обґрунтованими очікуваннями, вплинути на рішення, що приймаються основними користувачами фінансової звітності загального призначення на підставі такої звітності, яка надає фінансову інформацію про конкретного суб'єкта господарювання, що звітує.	KO.2.11
оцінка (measure)	Результат застосування основи оцінки до активу чи зобов'язання та відповідних доходів і витрат.	KO.6.1
основа оцінки (measurement basis)	Ідентифікована властивість (наприклад, історична собівартість, справедлива вартість чи вартість виконання) статті, що оцінюється.	KO.6.1
невизначеність оцінки (measurement uncertainty)	Невизначеність, яка виникає, якщо грошові суми у фінансовій звітності не піддаються безпосередньому спостереженню й натомість мають оцінюватись наближено.	KO.2.19
згортання (offsetting)	Групування активу та зобов'язання, що визнаються та оцінюються як окремі одиниці обліку, в єдину чисту суму у звіті про фінансовий стан.	KO.7.10
невизначеність	невизначеність навколо розміру чи строків будь-якого	KO.6.61

результату (outcome uncertainty)	надходження чи вибуття економічних вигід, породженого активом чи зобов'язанням.	
потенціал створення економічних вигід (potential to produce economic benefits)	В економічному ресурсі — властивість, яка вже існує і, щонайменше за однієї обставини, створила б для суб'єкта господарювання економічні вигоди понад ті, що доступні всім іншим сторонам.	КО.4.14
основні користувачі (фінансової звітності загального призначення) (primary users (of general purpose financial reports))	Нааявні та потенційні інвестори, позикодавці та інші кредитори.	КО.1.2
обачність (prudence)	Виявлення обережності при винесенні суджень за умов невизначеності. Виявлення обачності означає, що активи та доходи не завищуються, а зобов'язання та витрати не применшуються. При цьому виявлення обачності не дає змоги применшувати активи або доходи чи завищувати зобов'язання або витрати.	КО.2.16
визнання (recognition)	Процес фіксації для включення до звіту про фінансовий стан чи звіту (звітів) про фінансові результати статті, яка відповідає визначенню одного з елементів фінансової звітності — активу, зобов'язання, власного капіталу, доходу або витрат. Визнання полягає у зазначенні статті в одному з цих звітів — чи то окремо, чи то в поєднанні з іншими статтями — прописом та як грошову суму, а також у включенні цієї суми до одного чи кількох підсумкових показників такого звіту.	КО.5.1
суб'єкт господарювання, що звітує (reporting entity)	Суб'єкт господарювання, який зобов'язаний або на свій розсуд вирішив скласти фінансову звітність загального призначення.	КО.3.10
неконсолідована фінансова звітність (unconsolidated financial statements)	Фінансова звітність суб'єкта господарювання, що звітує, який є лише материнським підприємством.	КО.3.11
одиниця обліку (unit of account)	Право або група прав, обов'язок або група обов'язків, або група прав та обов'язків, до яких застосовуються критерії визнання та концепції оцінки.	КО.4.48
корисна фінансова інформація (useful financial information)	Фінансова інформація, що є корисною для прийняття основними користувачами фінансової звітності загального призначення рішень щодо надання ресурсів суб'єктові господарювання, що звітує. Щоб бути корисною, фінансова інформація має бути доречною та правдиво подавати те, чого вона стосується.	КО.1.2, КО.2.4
користувачі (фінансової звітності загального призначення) (users (of general purpose financial reports))	Див. основні користувачі (фінансової звітності загального призначення) (primary users (of general purpose financial reports)).	—

Міжнародний стандарт фінансової звітності 1

Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності

Мета

- 1 Мета цього МСФЗ – забезпечити, щоб *перша фінансова звітність* суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, та його проміжна фінансова звітність за частину періоду, охопленого цією фінансовою звітністю, містили високоякісну інформацію, яка:
- є прозорою для користувачів і порівняною в усіх відображених періодах;
 - забезпечує прийнятну відправну точку для обліку за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ); та
 - витрати на її отримання не перевищують вигоди для користувачів.

Сфера застосування

- 2 Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ:
- у своїй першій фінансовій звітності, складеній за МСФЗ; та
 - у кожному проміжному фінансовому звіті (якщо такий звіт складається), який він подає згідно з МСБО 34 “Проміжна фінансова звітність” за частину періоду, охопленого його першою фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ.
- 3 Перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, є першою річною фінансовою звітністю, у якій суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ і при цьому чітко та без застережень стверджує в цій фінансовій звітності про відповідність МСФЗ. Фінансова звітність за МСФЗ є першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, складеною за МСФЗ, якщо, наприклад, суб'єкт господарювання:
- подавав свою найостаннішу попередню фінансову звітність:
 - згідно з національними вимогами, які не відповідають МСФЗ в усіх аспектах;
 - відповідно до МСФЗ в усіх аспектах, за винятком того, що фінансова звітність не містила чіткого та беззастережного твердження про відповідність МСФЗ;
 - які містять чітке твердження про відповідність деяким, але не всім МСФЗ;
 - згідно з національними вимогами, які не відповідають МСФЗ, але з використанням окремих МСФЗ для обліку статей, щодо яких немає національних вимог, або
 - згідно з національними вимогами з узгодженням деяких сум із сумами, визначеними за МСФЗ;
 - складав фінансову звітність за МСФЗ лише для внутрішнього користування без оприлюднення їх змісту власникам суб'єкта господарювання або будь-яким іншим зовнішнім користувачам;
 - складав пакет звітності за МСФЗ для цілей консолідації без складання повного комплексу фінансової звітності, як визначено в МСБО 1 “Подання фінансової звітності” (переглянутому в 2007 р.), або
 - не подавав фінансову звітність за попередні періоди.
- 4 Цей МСФЗ застосовується, коли суб'єкт господарювання вперше застосовує МСФЗ. Він не застосовується, коли, наприклад, суб'єкт господарювання:
- припиняє подання фінансової звітності згідно з національними вимогами, якщо раніше він подавав також інший комплект фінансової звітності, яка містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ;
 - подавав фінансову звітність у попередньому році згідно з національними вимогами і ця фінансова звітність містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ; або
 - подавав фінансову звітність у попередньому році, яка містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ, навіть якщо аудитори висловили умовно-позитивну думку в своєму аудиторському висновку про цю фінансову звітність.
- 4А. Незважаючи на вимоги, викладені в пунктах 2 та 3, суб'єкт господарювання, який застосував МСФЗ у попередньому звітному періоді, але найостанніша попередня річна фінансова звітність якого не містить чіткого та безумовного твердження про відповідність МСФЗ, повинен або застосовувати цей МСФЗ, або застосовувати Міжнародні стандарти фінансової звітності ретроспективно відповідно до МСБО 8 *Облікові політики, зміни в оцінках та помилки* так, ніби суб'єкт господарювання ніколи не припиняв застосовувати МСФЗ.

МСФЗ 1

- 4Б. Навіть якщо суб'єкт господарювання не прийняв рішення застосовувати цей МСФЗ відповідно до пункту 4А, то суб'єкт господарювання однаково має застосовувати вимоги розкриття інформації, викладені в пунктах 23А–23Б МСФЗ 1 додатково до вимог розкриття інформації, зазначених в МСБО 8.
5. Цей МСФЗ не застосовується до змін в облікових політиках, зроблених суб'єктом господарювання, який уже застосовує МСФЗ. Такі зміни є предметом:
- вимог щодо змін в облікових політиках, викладених у МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”;
 - конкретних вимог перехідного періоду в інших МСФЗ.

Визнання та оцінка

Звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду

6. Суб'єкт господарювання має скласти та подати *звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду на дату переходу на МСФЗ*. Це відправна точка для підготовки фінансової звітності у відповідності до МСФЗ.

Облікові політики

7. Суб'єкт господарювання має використовувати такі самі облікові політики для підготовки звіту про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду та щодо усіх періодів, відображених у його першій фінансовій звітності за МСФЗ. Якщо в пунктах 13-19 та Додатках Б–Г не визначено інше, ці облікові політики мають відповідати усім МСФЗ, що є чинними станом на кінець його *першого* звітного періоду за МСФЗ.
8. Суб'єкт господарювання не повинен застосовувати різні версії МСФЗ, які були чинними в попередніх періодах. Суб'єкт господарювання може застосовувати новий МСФЗ, який поки що не є обов'язковим, якщо дозволяється дострокове застосування.

Приклад. Послідовне застосування останньої версії МСФЗ

Загальна інформація

Кінцем першого звітного періоду, щодо якого суб'єкт господарювання А складає звітність за МСФЗ, є 31 грудня 20X5 року. Суб'єкт господарювання А вирішує подати порівняльну інформацію в цій фінансовій звітності лише за один рік (див. пункт 21). Тому датою переходу на МСФЗ є початок робочого дня (роботи) 1 січня 20X4 року (або, що теж саме, кінець робочого дня (закінчення роботи) 31 грудня 20X3 року). Суб'єкт господарювання А подавав фінансову звітність згідно із своїми попередніми ЗПБО до 31 грудня щороку, включаючи 31 грудня 20X4 року.

Застосування вимог

Суб'єкт господарювання А повинен застосовувати МСФЗ, які є чинними для періодів, що закінчуються 31 грудня 20X5 року, при:

- складанні та поданні свого звіту про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду на 1 січня 20X4 року; та
- складанні та поданні свого звіту про фінансовий стан на початок періоду на 31 грудня 20X5 року (включаючи порівняльні суми за 20X4 рік), звіту про сукупні доходи, звіту про зміни у власному капіталі і звіту про рух грошових коштів за рік до 31 грудня 20X5 року (включаючи порівняльні суми за 20X4 рік) та розкриття інформації (включаючи порівняльну інформацію за 20X4 рік).

Якщо новий МСФЗ поки що не є обов'язковим, але дозволяє дострокове застосування, суб'єкт господарювання А може (але не зобов'язаний) застосовувати цей МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності, складеній за МСФЗ.

9. Положення перехідного періоду в інших МСФЗ застосовуються до змін в облікових політиках, зроблених суб'єктом господарювання, який уже використовує МСФЗ; вони не застосовуються до переходу на МСФЗ суб'єкта господарювання, який *уперше* застосовує МСФЗ, якщо в Додатках Б–Г не визначено інше.
10. Якщо в пунктах 13-19 та Додатках Б–Г не визначено інше, суб'єкт господарювання у своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду:
- визнає всі активи та зобов'язання, визнання яких вимагають МСФЗ;
 - не визнає статті активів або зобов'язань, якщо МСФЗ не дозволяють такого визнання;
 - перекласифіковує статті, які він визнав згідно з попередніми ЗПБО як один вид активу, зобов'язання або компонента власного капіталу, але які згідно з МСФЗ є іншим видом активу, зобов'язання чи компонента капіталу;

- г) застосовує МСФЗ під час оцінки всіх визнаних активів та зобов'язань.
- 11 Облікові політики, що їх суб'єкт господарювання використовує у своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду, можуть відрізнятися від тих політик, які він використовував на цю саму дату, застосовуючи попередні ЗПБО. Як наслідок, коригування виникають унаслідок подій та операцій, що відбувались до дати переходу на МСФЗ. Отже, суб'єкт господарювання визнає ці коригування безпосередньо в нерозподіленому прибутку (або, якщо доречно, в іншій категорії власного капіталу) на дату переходу на МСФЗ.
- 12 Цей МСФЗ установлює дві категорії винятків з принципу відповідності звіту про фінансовий стан суб'єкта господарювання на початок періоду кожному МСФЗ:
- пункти 14–17 та Додаток Б забороняють ретроспективне застосування деяких аспектів інших МСФЗ;
 - Додатки В–Г надають звільнення від деяких вимог інших МСФЗ.

Винятки з ретроспективного застосування інших МСФЗ

- 13 Цей МСФЗ забороняє ретроспективне застосування деяких аспектів інших МСФЗ. Ці винятки наведено в пунктах 14–17 та Додатку Б.

Оцінки

- 14 **Оцінки суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ на дату переходу на МСФЗ повинні узгоджуватися з оцінками, зробленими на цю саму дату за попередніми ЗПБО (після коригувань для відображення будь-якої різниці в облікових політиках), якщо немає об'єктивного свідчення, що ці оцінки були помилковими.**
15. Суб'єкт господарювання може отримати інформацію після дати переходу на МСФЗ щодо оцінок, зроблених ним за попередніми ЗПБО. Відповідно до пункту 14, суб'єкт господарювання розглядає отримання такої інформації таким самим чином, як і події, які не коригують після звітного періоду, відповідно до МСБО 10 «Події після звітного періоду». Припустимо, наприклад, що дата переходу суб'єкта господарювання на МСФЗ – 1 січня 20X4 р., а нова інформація від 15 липня 20X4 р. вимагає перегляду оцінки, зробленої за попередніми ЗПБО на 31 грудня 20X3 р. Суб'єкт господарювання не відображає цю нову інформацію в своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду (за винятком випадків, коли потрібне коригування оцінок на будь-які різниці в облікових політиках або якщо є об'єктивне свідчення того, що оцінки були помилковими). Натомість, суб'єкт господарювання відображає цю нову інформацію у прибутку чи збитку (або, якщо доцільно, в іншому сукупному доході) за рік, що закінчився 31 грудня 20X4 р.
16. Суб'єктові господарювання може бути необхідним зробити оцінки відповідно до МСФЗ на дату переходу на МСФЗ, які не вимагалися на цю дату за попередніми ЗПБО. Для досягнення послідовності з МСБО 10, ці оцінки відповідно до МСФЗ відображають умови, що існували на дату переходу на МСФЗ. Зокрема, оцінки на дату переходу на МСФЗ ринкових цін, ставок відсотку або валютних курсів відображають ринкові умови на цю дату.
17. Пункти 14–16 застосовуються до звіту про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду. Вони також застосовуються до порівняльного періоду, представленого у першій фінансовій звітності суб'єкта господарювання згідно з МСФЗ, і в цьому випадку посилання на дату переходу на МСФЗ замінюються посиланнями на дату кінця порівняльного періоду.

Звільнення від вимог інших МСФЗ

- 18 Суб'єкт господарювання може скористатися одним або кількома звільненнями, що містяться в Додатках В–Г. Суб'єкт господарювання не може застосовувати ці звільнення за принципом аналогії до інших статей.
- 19 [Вилучено]

Подання та розкриття інформації

- 20 Цей МСФЗ не звільняє від вимог щодо подання та розкриття інформації в інших МСФЗ.

Порівняльна інформація

- 21 Перша фінансова звітність суб'єкта господарювання за МСФЗ має містити принаймні три звіти про фінансовий стан, два звіти про прибуток та збиток та інший сукупний дохід, два окремі звіти про прибутки та збитки (якщо їх подають), два звіти про рух грошових коштів та два звіти про зміни у власному капіталі та відповідні примітки, що включають порівняльну інформацію для всіх поданих фінансових звітів.

Порівняльна інформація не за МСФЗ та підсумки минулих періодів

- 22 Деякі суб'єкти господарювання подають підсумки вибіркового даних щодо минулих періодів, що передували першому періоду, за який вони подають повну порівняльну інформацію за МСФЗ. Цей МСФЗ не вимагає від цих підсумків відповідності вимогам МСФЗ щодо визнання та оцінки. Крім того, деякі суб'єкти господарювання подають порівняльну інформацію за попередніми ЗПБО, а також порівняльну інформацію, що її вимагає МСБО 1. У будь-якій фінансовій звітності, що містить підсумки минулих періодів або порівняльну інформацію за попередніми ЗПБО, суб'єкт господарювання:
- чітко визначає інформацію, надану за попередніми ЗПБО як таку, що підготовлена не за МСФЗ; та
 - розкриває характер основних коригувань, які зробили б звіт таким, що відповідає вимогам МСФЗ. Суб'єктові господарювання не треба визначати кількісну оцінку цих коригувань.

Пояснення щодо переходу на МСФЗ

- 23 **Суб'єкт господарювання пояснює, як перехід з попередніх ЗПБО на МСФЗ вплинув на його фінансовий стан, фінансові результати і грошові потоки, відображені у звітності.**
- 23А Суб'єкт господарювання, який застосовував Міжнародні стандарти фінансової звітності у попередньому періоді, як описано в пункті 4А, розкриває:
- причину припинення застосування МСФЗ; та
 - причину відновлення застосування МСФЗ.
- 23Б Якщо суб'єкт господарювання, відповідно до пункту 4А, не прийняв рішення застосовувати МСФЗ 1, то суб'єкт господарювання пояснює причини свого рішення застосовувати Міжнародні стандарти фінансової звітності так, ніби він ніколи не припиняв застосовувати МСФЗ.

Узгодження

- 24 Для відповідності вимогам пункту 23 перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, має включати:
- узгодження його власного капіталу у звітності за попередніми ЗПБО з його власним капіталом за МСФЗ для обох дат, а саме:
 - дати переходу на МСФЗ та
 - дати кінця найпізнішого періоду, відображеного в найостаннішій річній фінансовій звітності суб'єкта господарювання за попередніми ЗПБО;
 - узгодження загального сукупного доходу за МСФЗ за найпізніший період у найостаннішій річній фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Відправною точкою для такого узгодження є загальний сукупний дохід за попередніми ЗПБО за той самий період або, якщо суб'єкт господарювання не відображає в звітності таку загальну суму, прибуток або збиток за попередніми ЗПБО;
 - якщо суб'єкт господарювання вперше визнав або сторнував будь-які збитки від зменшення корисності при складанні свого звіту про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду, розкриття інформації, що вимагалось б МСБО 36 “Зменшення корисності активів”, у разі визнання суб'єктом господарювання цих збитків від зменшення корисності або їхнього сторнування у періоді, що починається з дати переходу на МСФЗ.
- 25 Узгодження, що їх вимагає пункт 24а) і б), мають надавати досить детальну інформацію для того, щоб користувачі мали змогу зрозуміти суттєві коригування в звіті про фінансовий стан і звіті про сукупні доходи. Якщо суб'єкт господарювання подав звіт про рух грошових коштів за попередніми ЗПБО, він також пояснює суттєві коригування до цього звіту про рух грошових коштів.
- 26 Якщо суб'єктові господарювання стає відомо про помилки, зроблені за попередніми ЗПБО, узгодження, що їх вимагає пункт 24а) і б), розрізняють виправлення цих помилок і зміни в облікових політиках.
- 27 МСБО 8 не застосовується до змін в облікових політиках, які вносить суб'єкт господарювання, коли він вперше застосовує МСФЗ, або до змін в облікових політиках, здійснених до того, як він вперше подає свою фінансову звітність, складену за МСФЗ. Таким чином, вимоги МСБО 8 до змін в облікових політиках не застосовуються до першої фінансової звітності суб'єкта господарювання, складеної за МСФЗ.
- 27А Якщо протягом періоду, який охоплюють першу фінансову звітність суб'єкта господарювання, складену за МСФЗ, він змінює свої облікові політики або застосування звільнень, що надаються цим МСФЗ, він має пояснити зміни між своєю першою проміжною фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ, та своєю першою фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ, відповідно до пункту 23, та поновити узгодження, що вимагаються в пунктах 24(а) та (б).
- 28 Якщо суб'єкт господарювання не подавав фінансову звітність за попередні періоди, його перша фінансова звітність за МСФЗ має розкривати цей факт.

Призначення фінансових активів та фінансових зобов'язань

- 29 Суб'єктові господарювання дозволяється призначати попередньо визнаний фінансовий актив як фінансовий актив, оцінений за справедливою вартістю через прибуток або збиток згідно з пунктом Г19А. Суб'єкт господарювання має розкрити інформацію про справедливу вартість призначених таким чином фінансових активів на дату призначення, а також їх класифікацію та балансову вартість у попередній фінансовій звітності.
- 29А Суб'єктові господарювання дозволяється призначати попередньо визнане фінансове зобов'язання як фінансове зобов'язання оцінене за справедливою вартістю через прибуток або збиток згідно з пунктом Г19. Суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про справедливу вартість призначених таким чином фінансових зобов'язань на дату призначення, а також їх класифікацію та балансову вартість у попередній фінансовій звітності.

Використання справедливої вартості як доцільної собівартості

- 30 Якщо суб'єкт господарювання використовує справедливу вартість у своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду як *доцільну собівартість* об'єкта основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріального активу або активу з права користування (див. пункти Г5 і Г7), то перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, по кожній статті у звіті про фінансовий стан, складений за МСФЗ на початок періоду, мають розкривати:
- суму цих справедливих вартостей; та
 - сумарне коригування до балансової вартості, відображене у звітності за попередніми ЗПБО.

Використання доцільної собівартості для інвестицій в дочірні, спільні та асоційовані підприємства

- 31 Так само, якщо суб'єкт господарювання використовує доцільну собівартість в своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду для обліку інвестиції в дочірнє, спільне або асоційоване підприємство в його окремій фінансовій звітності (див. пункт Г15), перша окрема фінансова звітність суб'єкта господарювання за МСФЗ розкриває:
- сумарну доцільну собівартість інвестицій, для яких доцільна собівартість є балансовою вартістю за попередніми ЗПБО;
 - сумарну доцільну собівартість інвестицій, для яких доцільна собівартість є справедливою вартістю; та
 - сумарне коригування балансової вартості, відображеної у звітності за попередніми ЗПБО.

Використання доцільної собівартості для нафтогазових активів

- 31А Якщо суб'єкт господарювання використовує звільнення в пункті Г8А(б) для нафтогазових активів, то він розкриває цей факт і базу, що використовувалась для розподілення їх балансові вартості, визначену за попередніми ЗПБО.

Використання доцільної собівартості для операцій, ставка за якими підлягає регулюванню

- 31Б Якщо суб'єкт господарювання використовує звільнення в пункті Г8Б для операцій, ставка за якими підлягає регулюванню, то він розкриває цей факт і базу, на якій були визначені балансові вартості за попередніми ЗПБО.

Використання доцільної собівартості після сильної гіперінфляції

- 31В Якщо суб'єкт господарювання через сильну гіперінфляцію (див. пункти Г26–Г30) вирішує оцінювати активи і зобов'язання за справедливою вартістю і використовувати цю справедливу вартість як доцільну собівартість у своєму звіті про фінансовий стан, складеному за МСФЗ на початок періоду, то перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, має розкривати пояснення того, як і чому суб'єкт господарювання використовував, а потім припинив використовувати функціональну валюту, яка має обидві такі характеристики:
- відсутній достовірний загальний індекс цін для всіх суб'єктів господарювання з операціями і залишками у такій валюті.
 - відсутнє конвертування цієї валюти на відносно стабільну іноземну валюту.

Проміжна фінансова звітність

- 32 З метою виконання вимог, наведених у пункті 23, суб'єкт господарювання, який подає проміжну фінансову звітність відповідно до МСБО 34 за частину періоду, охопленого його першою фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ, на додаток до вимог МСБО 34, має виконувати наступне:

МСФЗ 1

- а) якщо суб'єкт господарювання подав проміжну фінансову звітність, у якій розкривається порівнювана інформація за проміжний період, який безпосередньо передує фінансовому року, то кожна така проміжна фінансова звітність має включати узгодження:
- (i) його власного капіталу за попередніми ЗПБО на кінець цього порівнювального проміжного періоду з сумою його власного капіталу за МСФЗ на цю дату;
 - (ii) його загального сукупного доходу за МСФЗ за цей порівнювальний період (суми, яка припадає на цей порівнювальний період, та накопичена з початку року до звітної дати). Відправною точкою для такого узгодження є загальний сукупний дохід за попередніми ЗПБО за той самий період або, якщо суб'єкт господарювання не відображає в звітності таку загальну суму, прибуток або збиток за попередніми ЗПБО;
- б) крім узгоджень, що їх вимагає пункт а), згідно з МСБО 34 перша проміжна фінансова звітність суб'єкта господарювання за частину періоду, охопленого його першою фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ, включає узгодження, описані в пункті 24а) і б) (доповнені детальною інформацією, що її вимагають пункти 25 і 26) або перехресне посилання на інший опублікований документ, який включає ці узгодження;
- в) якщо суб'єкт господарювання змінює свої облікові політики або застосовує звільнення, що надаються цим МСФЗ, то він пояснює ці зміни у кожній такій проміжній фінансовій звітності відповідно до пункту 23 і поновлює узгодження, що вимагаються в а) і б).
- 33 МСБО 34 вимагає розкриття мінімуму інформації, виходячи з припущення, що користувачі проміжної фінансової звітності також мають доступ до найостаннішої річної фінансової звітності. Проте МСБО 34 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати також і "будь-які події або операції, що є суттєвими для розуміння поточного проміжного періоду". Отже, якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, у своїй найостаннішій фінансовій звітності за попередніми ЗПБО не розкривав інформацію, що є суттєвою для розуміння поточного проміжного періоду, то його проміжна фінансова звітність має розкривати цю інформацію або містити посилання на інший опублікований документ, який містить цю інформацію.

Дата набрання чинності

- 34 Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ, якщо його перша фінансова звітність за МСФЗ охоплює період, що починається 1 липня 2009 року або після цієї дати. Застосування до цієї дати дозволяється.
- 35 Суб'єкт господарювання застосовує зміни в пунктах Г1й) та Г23 до річних періодів, які починаються 1 липня 2009 р. або після цієї дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 23 «Витрати за позиками» (переглянутий в 2007 р.) до періоду раніше цієї дати, ці зміни теж слід застосовувати до цього періоду.
- 36 МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» (переглянутий в 2008 р.) змінив пункти 19, В1 та В4 д) та е). Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий в 2008 р.) до періоду раніше цієї дати, ці зміни слід застосовувати до цього періоду.
- 37 МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» (змінений в 2008 р.) змінив пункти Б1 та Б7. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 27 (змінений в 2008 р.) до періоду раніше цієї дати, ці зміни слід застосовувати до цього періоду.
- 38 Унаслідок видання в травні 2008 р. «Собівартості інвестиції в дочірні, спільно контролюване або асоційоване підприємство» (Зміни до МСФЗ 1 та МСБО 27), додано пункти 31, Г1 е), Г14 та Г15. Суб'єкт господарювання застосовує ці пункти для річних періодів, що починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці пункти до періоду раніше цієї дати, він розкриває цей факт.
- 39 Пункт Б7 змінено внаслідок «Удосконалень до МСФЗ», виданих у травні 2008 року. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 27 (змінений у 2008 р.) до періоду раніше цієї дати, ці зміни слід застосовувати до цього періоду.
- 39А Документ "Додаткові звільнення для суб'єктів господарювання, які вперше застосували МСФЗ" (Зміни до МСФЗ 1), виданий у липні 2009 р., додав пункти 31А, Г8А, Г9А та Г21А та змінив пункт Г1(в), (г) та (і). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, які починаються 1 січня 2010 р. або пізніше. Застосування до періодів, що починаються раніше вказаної дати, дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 39Б [Вилучено]
- 39В КТМФЗ 19 «Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу» додав пункт Г25. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує КТМФЗ 19.
- 39Г [Вилучено]

- 39Г Документ "Удосконалення МСФЗ", виданий у травні 2010 р., додав пункти 27А, 31Б та Г8Б і змінили пункти 27, 32, Г1(в) і Г8. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2011 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він розкриває цей факт. Суб'єктам господарювання, які застосовують МСФЗ у періоди до дати набрання чинності МСФЗ 1 або застосовували МСФЗ 1 у попередній період, дозволяється застосовувати цю зміну до пункту Г8 ретроспективно у першому річному періоді після того, як зміна набрала чинності. Суб'єкт господарювання, що застосовує пункт Г8 ретроспективно, розкриває цей факт.
- 39Д [Вилучено]
- 39Е [Вилучено]
- 39Є Документ "Сильна гіперінфляція та виключення фіксованих дат для суб'єктів господарювання, які вперше застосували МСФЗ" (зміни до МСФЗ 1), виданий у грудні 2010 р., змінив пункти Б2, Г1 та Г20 та додав пункти 31В та Г26-Г30. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 липня 2011 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється.
- 39Ж МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність" та МСФЗ 11 "Спільна діяльність", видані у травні 2011 р., змінили пункти 31, Б7, В1, Г1, Г14 та Г15 та додали пункт Г31. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 10 та МСФЗ 11.
- 39З МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості", випущений у травні 2011 р., вилучив пункт 19, змінив визначення справедливої вартості у Додатку А та змінив пункти Г15 та Г20. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 39И Документ "Подання статей іншого сукупного доходу" (Зміни до МСБО 1), випущений у червні 2011 р., змінив пункт 21. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСБО 1, змінений в червні 2011 р.
- 39І МСБО 19 "Виплати працівникам" (змінений в червні 2011 р.), змінив пункт Г1, вилучив пункти Г10 та Г11 та додав пункт Г5. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСБО 19 (змінений у червні 2011 р.).
- 39Ї КТМСФЗ 20 "Витрати на розкритті роботи на етапі добування в кар'єри" додав пункт Г32 та змінив пункт Г1. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує КТМСФЗ 20.
- 39Й Документ "Державні позики" (Зміни до МСФЗ 1), виданий у травні 2012 р., додав пункти Б1д) та Б10-Б12. Суб'єкт господарювання застосовує ці пункти до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Застосування до періодів, що починаються до вказаної дати, дозволяється.
- 39К Пункти Б10 та Б11 містять посилання на МСФЗ 9. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ, але ще не застосовує МСФЗ 9, то посилання в пунктах Б10 та Б11 на МСФЗ 9 слід вважати посиланнями на МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".
- 39Л Документ "Щорічні вдосконалення Цикл 2009 – 2011 рр.", випущений у травні 2012 р., додав пункти 4А-4Б та 23А-23Б. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну ретроспективно відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до періоду раніше вказаної дати, то він розкриває цей факт.
- 39М Документ "Щорічні вдосконалення Цикл 2009 – 2011 рр.", випущений у травні 2012 р., змінив пункт Г23. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну ретроспективно відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Застосування до періодів, що починаються до вказаної дати, дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до періоду раніше вказаної дати, то він розкриває цей факт.
- 39Н Документ "Щорічні вдосконалення Цикл 2009 – 2011 рр.", випущений у травні 2012 р., змінив пункт 21. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну ретроспективно відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Застосування до періодів, що починаються до вказаної дати, дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до періоду раніше вказаної дати, то він розкриває цей факт.
- 39О Документ "Консолідована фінансова звітність, спільна діяльність та розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання: настанови щодо переходу" (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 11 та МСФЗ 12), виданий в червні 2012 р., змінив пункт Г31. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 11 (змінений у червні 2012 р.).
- 39П Документ "Інвестиційні суб'єкти господарювання" (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), виданий у жовтні 2012 р., змінив пункти Г16, Г17 та Додаток В.

МСФЗ 1

Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Застосування документа *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"* до періодів, що починаються раніше вказаної дати, дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, то він одночасно застосовує усі зміни, включені у документ *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"*.

39P [Вилучено]

39C МСФЗ 14 *«Відстрочені рахунки тарифного регулювання»*, виданий у січні 2014 року, змінив пункт Г8Б. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну у річних періодах, які починаються 1 січня 2016 р. або пізніше. Застосування до періодів, що починаються до вказаної дати, дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 14 до періоду раніше вказаної дати, то зміна застосовується у цьому більш ранньому періоді.

39T Документ *"Облік придбання часток участі у спільній діяльності"* (Зміни до МСФЗ 11), виданий у травні 2014 р., змінив пункт В5. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну у річних періодах, які починаються 1 січня 2016 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує відповідні зміни до МСФЗ 11, викладені в документі *"Облік придбання часток участі у спільній діяльності"* (Зміни до МСФЗ 11), у більш ранньому періоді, то зміна до пункту В5 застосовується у цьому більш ранньому періоді.

39У МСФЗ 15 *«Дохід від договорів з клієнтами»*, виданий у травні 2014 року, змінив пункт Г1, вилучив пункт Г24 та його відповідний заголовок, а також додав пункти Г34–Г35 та їхні відповідні заголовки. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 15.

39Ф МСФЗ 9 *«Фінансові інструменти»*, виданий у липні 2014 року, змінив пункти 29, Б1–Б6, Г1, Г14, Г15, Г19 та Г20, видалив пункти 39Б, 39Е та 39Р, а також додав пункти 29А, Б8–Б8У, Б9, Г19А–Г19С, Г33, Г1 та Г2. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.

39Х Документ *«Метод участі у власному капіталі в окремій фінансовій звітності»* (Зміни до МСБО 27), виданий у серпні 2014 р., змінив пункт Г14 і додав пункт Г15А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2016 р. або пізніше. Дострокове застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для періоду, що починається раніше зазначеної дати, він розкриває цей факт.

39АА [Вилучено]

39АБ МСФЗ 16 *«Оренда»*, виданий у січні 2016 року, змінив пункти 30, В4, Г1, Г7, Г8Б та Г9, видалив пункти Г9А, а також додав пункти Г9Б – Г9Г. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 16.

39АВ КТМФЗ 22 *«Операції в іноземній валюті та сплачена авансом компенсація»* обумовив додавання пункту Г36 та змінив пункт Г1. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, коли він застосовує КТМФЗ 22.

39АГ Документ *"Щорічні вдосконалення до стандартів МСФЗ Цикл 2014 – 2016 рр."*, виданий у грудні 2016 року, обумовив заміну пунктів 39І та 39ІІ, а також видалив пункти 39Г, 39Д, 39АА та Г3–Г7. Суб'єкт господарювання застосовує ці пункти до річних періодів, що починаються 1 січня 2018 р. або пізніше.

39АГ МСФЗ 17 *«Страхові контракти»*, виданий у травні 2017 року, обумовив заміну пунктів Б1 та Г1, видалив заголовок перед пунктом Г4 та пункт Г4, та після пункту Б12 додав заголовок та пункт Б13. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 17.

39АД КТМФЗ 23 *«Невизначеність щодо підходів до податку на прибуток»* обумовив додавання пункту Г8. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує КТМФЗ 23.

39АЕ Щорічні вдосконалення стандартів МСФЗ 2018–2020 рр., опубліковані в травні 2020 р., внесли зміни до пункту Г1(д) та додали пункт Г13А. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни до річних звітних періодів, що починаються з 1 січня 2022 року або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він повинен розкривати цей факт.

39АЄ Документ *«Відстрочений податок, пов'язаний з активами та зобов'язаннями, що виникають у результаті однієї операції»*, виданий у травні 2021 року, змінив пункт Б1 і додав пункт Б14. Суб'єкт господарювання застосовує ці поправки для річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2023 року або після цієї дати. Дозволяється дострокове застосування. Якщо суб'єкт господарювання застосовує поправки до більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт.

Вилучення МСФЗ 1 (виданого в 2003 р.)

40 Цей МСФЗ замінює МСФЗ 1 (виданий в 2003 р. та змінений у травні 2008 р.).

Додаток А

Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною складовою цього МСФЗ.

дата переходу на МСФЗ (date of transition to IFRSs)	Початок першого періоду, за який суб'єкт господарювання подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ
доцільна собівартість (deemed cost)	Сума, яку використовують як заміник собівартості чи амортизованої собівартості на певну дату. Подальша амортизація припускає, що суб'єкт господарювання первісно визнав актив або зобов'язання на певну дату та що його собівартість дорівнювала доцільній собівартості
справедлива вартість (fair value)	Ціна, яка була б отримана від продажу актива або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13).
перша фінансова звітність за МСФЗ (first IFRS financial statements)	Перша річна фінансова звітність, у якій суб'єкт господарювання застосовує Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) і шляхом чіткого та беззастережного твердження про відповідність МСФЗ.
перший звітний період за МСФЗ (first IFRS reporting period)	Найпізніший звітний період, охоплений першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за МСФЗ.
суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ (first-time adopter)	Суб'єкт господарювання, який уперше подає свою фінансову звітність за МСФЗ .
Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) Reporting Standards (IFRSs)	Стандарти та Тлумачення, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють: а) Міжнародні стандарти фінансової звітності; б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; в) КТМФЗ; та г) ПКТ ¹ .
Звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду (opening IFRS statement of financial position)	Звіт про фінансовий стан суб'єкта господарювання за МСФЗ на початок періоду .
попередні загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (ЗПБО) (previous GAAP)	Основа обліку, яку суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ , використовував безпосередньо перед застосуванням МСФЗ.

¹ Визначення МСФЗ було змінено після змін у назві, запроваджених переглянутою Конституцією Фонду МСФЗ у 2010 р.

Додаток Б

Виятки з ретроспективного застосування інших МСФЗ

Цей додаток є невід'ємною складовою цього МСФЗ.

- Б1 Суб'єкт господарювання застосовує такі виятки:
- а) припинення визнання фінансових активів та фінансових зобов'язань (пункти Б2 та Б3);
 - б) облік хеджування (пункти Б4–Б6);
 - в) частки участі, що не забезпечують контролю (пункт Б7);
 - г) класифікація та оцінка фінансових активів (пункти Б8 – Б8В);
 - г) зменшення корисності фінансових активів (пункти Б8Г – Б8Е);
 - д) вбудовані похідні інструменти (пункт Б9);
 - е) державні позики (пункти Б10–Б12);
 - е) страхові контракти (пункт Б13); та
 - ж) відстрочений податок, пов'язаний з орендою та виведенням з експлуатації, відновленням та подібними зобов'язаннями (пункт Б14).

Припинення визнання фінансових активів та фінансових зобов'язань

- Б2 Якщо пункт Б3 не дозволяє інше, то суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, перспективно застосовує вимоги щодо припинення визнання, наведені в МСФЗ 9, до операцій, що відбуваються на дату переходу на МСФЗ або пізніше. Іншими словами, якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, припинив визнання непохідних фінансових активів або непохідних фінансових зобов'язань за його попередніми ЗПБО внаслідок операції, що відбулася до дати переходу на МСФЗ, то він не визнає ці активи та зобов'язання за МСФЗ (якщо вони не можуть бути кваліфіковані для визнання внаслідок операції або події, яка відбулася пізніше).
- Б3 Незважаючи на пункт Б2, суб'єкт господарювання може застосовувати вимоги щодо припинення визнання, наведені в МСФЗ 9, ретроспективно з дати, обраної суб'єктом господарювання, за умови, що інформація, необхідна для застосування МСФЗ 9 до фінансових активів та фінансових зобов'язань, визнання яких припинено внаслідок минулих операцій, була одержана на час первісного обліку цих операцій.

Облік хеджування

- Б4 На вимогу МСФЗ 9 на дату переходу на МСФЗ суб'єкт господарювання:
- а) оцінює всі похідні інструменти за справедливою вартістю; та
 - б) виключає всі відстрочені збитки та прибутки за похідними інструментами, які були відображені у звітності за попередніми ЗПБО так, ніби вони були активами та зобов'язаннями.
- Б5 Суб'єкт господарювання не відображає у своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду відносини хеджування, які не відповідають вимогам обліку хеджування за МСФЗ 9 (наприклад, більшість відносин хеджування, де інструментом хеджування є окремий проданий опціон або чистий проданий опціон, або де об'єктом хеджування є чиста позиція у хеджуванні грошового потоку для ризику, відмінного від валютного ризику). Однак, якщо суб'єкт господарювання визначив чисту позицію як об'єкт хеджування за попередніми ЗПБО, то він може визначити об'єктом хеджування за МСФЗ окрему статтю у межах цієї чистої позиції, або чисту позицію, якщо це відповідає вимогам пункту 6.6.1 МСФЗ 9, за умови, що він робить це не пізніше дати переходу на МСФЗ.
- Б6 Якщо до дати переходу на МСФЗ суб'єкт господарювання призначив операцію як хеджування, але це хеджування не відповідає умовам обліку хеджування, наведеним у МСФЗ 9, то суб'єкт господарювання застосовує пункти 6.5.6 та 6.5.7 МСФЗ 9 для припинення обліку хеджування. Операції, що мали місце до дати переходу на МСФЗ, не можуть бути визначені хеджуванням ретроспективно

Частки участі, що не забезпечують контролю

- Б7 Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, застосовує такі вимоги МСФЗ 10 перспективно з дати переходу на МСФЗ:
- а) вимогу в пункті Б94 стосовно того, що загальний сукупний дохід розподіляється на частку, яка належить власникам материнського підприємства та на частки участі, що не забезпечують

контролю, навіть якщо в результаті частки участі, що не забезпечують контролю будуть мати від'ємне сальдо;

- б) вимоги в пунктах 23 та Б96 щодо обліку зміни в частці власності материнського підприємства в дочірньому підприємстві, яка не призводять до втрати контролю; та
- в) вимоги в пунктах Б97–Б99 щодо обліку втрати контролю над дочірнім підприємством та відповідні вимоги в пункті 8А МСФЗ 5 "*Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність*".

Однак, якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, обирає застосовувати МСФЗ 3 ретроспективно до минулих об'єднань бізнесу, він також застосовує МСФЗ 10 відповідно до пункту В1 цього МСФЗ.

Класифікація та оцінка фінансових інструментів

Б8 Суб'єкт господарювання оцінює, чи відповідає фінансовий актив умовам, установленим пунктом 4.1.2 МСФЗ 9, або умовам, установленим пунктом 4.1.2А МСФЗ 9, на підставі фактів і обставин, наявних на дату переходу на МСФЗ.

Б8А Якщо неможливо оцінити модифікований елемент часової вартості грошей відповідно до пунктів Б4.1.9Б—Б4.1.9Г МСФЗ 9 на підставі фактів і обставин, наявних на дату переходу на МСФЗ, то суб'єкт господарювання оцінює договірні характеристики грошових потоків за таким фінансовим активом на підставі фактів і обставин, що були наявні на дату переходу на МСФЗ, без урахування вимог щодо модифікації елемента часової вартості грошей, встановлених пунктами Б4.1.9Б—Б4.1.9Г МСФЗ 9. (У такому разі суб'єкт господарювання застосовує також пункт 42Н МСФЗ 7, але посилання на «пункт 7.2.4 МСФЗ 9» слід розуміти як посилання на цей пункт, а посилання на «первісне визнання фінансового активу» слід розуміти як «на дату переходу на МСФЗ»).

Б8Б Якщо неможливо оцінити, чи є справедлива вартість ознаки попередньої оплати незначною згідно з пунктом Б4.1.12(в) МСФЗ 9, на підставі фактів і обставин, наявних на дату переходу на МСФЗ, то суб'єкт господарювання оцінює договірні характеристики грошових потоків за таким фінансовим активом на підставі фактів і обставин, що були наявні на дату переходу на МСФЗ, без урахування винятку, передбаченого для ознак попередньої оплати в пункті Б4.1.12 МСФЗ 9. (У такому разі суб'єкт господарювання застосовує також пункт 42О МСФЗ 7, але посилання на «пункт 7.2.5 МСФЗ 9» слід розуміти як посилання на цей пункт, а посилання на «первісне визнання фінансового активу» слід розуміти як «на дату переходу на МСФЗ»).

Б8В Якщо неможливо (як визначено у МСБО 8) для суб'єкта господарювання застосовувати ретроспективно передбачений МСФЗ 9 метод ефективного відсотка, то справедливою вартістю фінансового активу або фінансового зобов'язання на дату переходу на МСФЗ є нова валова балансова вартість такого фінансового активу або нова амортизована собівартість такого фінансового зобов'язання на дату переходу на МСФЗ.

Зменшення корисності фінансових активів

Б8Г Суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо зменшення корисності, встановлені розділом 5.5 МСФЗ 9, ретроспективно з урахуванням пунктів Б8Г–Б8Е та Г1–Г2.

Б8Г На дату переходу на МСФЗ суб'єкт господарювання використовує обґрунтовано необхідну та підтверджену інформацію, що є доступною без надмірних витрат або зусиль, для визначення кредитного ризику на дату первісного визнання фінансових інструментів (або, у випадку зобов'язань із кредитування та договорів фінансової гарантії, на ту дату, з якої суб'єкт господарювання став стороною безвідкличного зобов'язання згідно з пунктом 5.5.6 МСФЗ 9), і порівнює його з кредитним ризиком на дату переходу на МСФЗ (див. також пунктами Б7.2.2—Б7.2.3 МСФЗ 9).

Б8Д При з'ясуванні того, чи мало місце значне зростання кредитного ризику з моменту первісного визнання, суб'єкт господарювання має право застосовувати:

- а) вимоги пунктів 5.5.10 та Б5.5.22—Б5.5.24 МСФЗ 9; та
- б) спростовне припущення, передбачене пунктом 5.5.11 МСФЗ 9 для договірних платежів, прострочених більш ніж на 30 днів, якщо суб'єкт господарювання застосовуватиме вимоги щодо зменшення корисності шляхом виявлення значних збільшень кредитного ризику за такими фінансовими інструментами з моменту первісного визнання на підставі інформації про прострочення.

- Б8Е Якщо, на дату переходу на МСФЗ, для виявлення значного збільшення кредитного ризику з моменту первісного визнання фінансового інструмента довелося б здійснити надмірні витрати чи докласти надмірних зусиль, то суб'єкт господарювання визнає величину можливих збитків у сумі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам протягом строку дії на кожен звітну дату доти, доки визнання такого фінансового інструмента не буде припинене (якщо фінансовий інструмент не є інструментом із низьким кредитним ризиком на звітну дату: в такому разі застосовується пункт Б8Д а)).

Вбудовані похідні інструменти

- Б9 Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, оцінює, чи виникає необхідність відокремлення вбудованого похідного інструмента від основного договору та його обліку як похідного інструмента на підставі умов, що існували на пізнішу з таких дат: дату, коли суб'єкт господарювання став стороною договору вперше й датою переоцінки, обов'язковість якої встановлено пунктом Б4.3.11 МСФЗ 9.

Державні позики

- Б10 Суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ, класифікує всі державні позики, отримані як фінансове зобов'язання або як інструмент власного капіталу, відповідно до МСФЗ 32 "*Фінансові інструменти: подання*". За винятком дозволеного в пункті Б11, суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ, застосовує вимоги, викладені в МСФЗ 9 "Фінансові інструменти" та МСБО 20 "*Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу*", перспективно до державних позик, які існують на дату переходу на МСФЗ, і не визнає відповідну вигоду від державної позики за ставкою відсотка, яка є нижчою за ринкову, як державний грант. Отже, якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ, згідно зі своїми попередніми ЗПБО, не визнавав і не оцінював державну позику за ставкою відсотка, яка є нижчою за ринкову, на підставі, яка узгоджується з вимогами МСФЗ, то він використовує балансову вартість цієї позики за своїми попередніми ЗПБО у звіті про фінансовий стан на початок періоду звітності за МСФЗ. Суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 9 до оцінки таких позик після дати переходу на МСФЗ.
- Б11 Незважаючи на пункт Б10, суб'єкт господарювання може застосовувати вимоги, викладені в МСФЗ 9 та МСБО 20, ретроспективно до будь-якої державної позики, що виникла до дати переходу на МСФЗ, за умови, що необхідна для цього інформація була отримана на момент первісного обліку такої позики.
- Б12 Вимоги та настанови, викладені в пунктах Б10 та Б11, не позбавляють суб'єкта господарювання можливості скористатися звільненнями, описаними в пунктах Г19–Г19В, стосовно призначення раніше визнаних фінансових інструментів як таких, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

Страхові контракти

- Б13 Суб'єкт господарювання застосовує перехідні положення, зазначені у пунктах В1 – В24 та В28 додатку В МСФЗ 17, до контрактів у сфері застосування МСФЗ 17. Посилання у цих пунктах у МСФЗ 17 на перехідну дату слід читати як дату переходу на МСФЗ

Відстрочений податок, пов'язаний з орендою та виведенням з експлуатації, відновленням та подібними зобов'язаннями

- Б14 Пункти 15 і 24 МСБО 12 "*Податки на прибуток*" звільняють суб'єкт господарювання від визнання відстроченого податкового активу або зобов'язання за певних обставин. Незважаючи на це звільнення, на дату переходу на МСФЗ підприємство, яке вперше застосовує МСФЗ, визнає відстрочений податковий актив — у тій мірі, в якій існує ймовірність того, що буде наявний оподатковуваний прибуток, проти якого можна буде використати тимчасову різницю, що підлягає вирахуванню, — і відстрочені податкові зобов'язання щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню та оподаткуванню, пов'язаних з:
- активами з права користування та орендними зобов'язаннями; і
 - зобов'язаннями щодо виведення з експлуатації, відновлення та подібними зобов'язаннями і відповідними сумами, визнаними як частина собівартості пов'язаного з ними активу.

Додаток В

Винятки для об'єднання бізнесу

Цей додаток є невіддільною складовою цього МСФЗ. Суб'єкт господарювання застосовує наведені далі вимоги до об'єднань бізнесу, що їх суб'єкт господарювання визнає до дати переходу на МСФЗ. Цей Додаток слід застосовувати лише до об'єднань бізнесу, що належать до сфери застосування МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу".

- В1** Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, може вирішити не застосовувати МСФЗ 3 ретроспективно до колишніх об'єднань бізнесу (об'єднання бізнесу, які відбулися до дати переходу на МСФЗ). Однак, якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, перераховує будь-яке об'єднання бізнесу для відповідності вимогам МСФЗ 3, він перераховує всі пізніші об'єднання бізнесу, а також застосовує МСФЗ 10 з тієї самої дати. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, вирішує перерахувати об'єднання бізнесу, яке відбулося 30 червня 20X6 року, він перераховує всі об'єднання бізнесу, які відбулися між 30 червня 20X6 року і датою переходу на МСФЗ; він також застосовує МСФЗ 10 з 30 червня 20X6 р.
- В2** Суб'єктові господарювання не треба застосовувати МСБО 21 "Впливи змін валютних курсів" ретроспективно до коригувань справедливої вартості та гудвілу, що виникають в результаті об'єднань бізнесу, які відбулися до дати переходу на МСФЗ. Якщо суб'єкт господарювання не застосовує МСБО 21 ретроспективно до цих коригувань справедливої вартості та гудвілу, то він розглядає їх як активи та зобов'язання суб'єкта господарювання, а не як активи та зобов'язання об'єкта придбання. Отже, ці коригування справедливої вартості і гудвілу або вже виражені у функціональній валюті суб'єкта господарювання, або є немонетарними статтями в іноземній валюті, які відображені в звітності із використанням валютного курсу, застосованого відповідно до попередніх ЗПБО.
- В3** Суб'єкт господарювання може застосовувати МСБО 21 ретроспективно до коригувань справедливої вартості та гудвілу, що виникають:
- або у всіх об'єднаннях бізнесу, які відбулися до дати переходу на МСФЗ, або
 - у всіх об'єднаннях бізнесу, які суб'єкт господарювання вирішує перерахувати для відповідності вимогам МСФЗ 3, як дозволено наведеним вище пунктом В1).
- В4** Якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, не застосовує МСФЗ 3 ретроспективно до колишнього об'єднання бізнесу, це буде мати такі наслідки для об'єднання бізнесу:
- суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, дотримується тієї самої класифікації, що використовувалася у попередній фінансовій звітності, складеній за ЗПБО (як придбання юридичним покупцем, зворотне придбання юридичним об'єктом придбання або об'єднання інтересів);
 - суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, має визнавати на дату переходу на МСФЗ всі свої активи та зобов'язання, які були придбані або набуті в результаті колишнього об'єднання бізнесу, окрім:
 - певних фінансових активів та фінансових зобов'язань, визнання яких припинене за попередніми ЗПБО (див. пункт Б2); та
 - активів (включаючи гудвіл) та зобов'язань, які не були визнані в консолідованому звіті про фінансовий стан покупця за попередніми ЗПБО, і які також не можуть бути кваліфіковані для визнання за МСФЗ в окремому звіті про фінансовий стан об'єкта придбання (див. д)-ж) нижче).

Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, має визнавати усі зміни шляхом коригування нерозподіленого прибутку (або, якщо доречно, іншої категорії власного капіталу), за виключенням випадків, коли ці зміни спричинені визнанням нематеріального активу, який був раніше відносився до категорії гудвілу (див. е)(і) нижче);
 - суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, виключає зі свого звіту про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду будь-яку статтю, визнану за попередніми ЗПБО, що не відповідає критеріям визнання в якості активу або зобов'язання за МСФЗ. Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, обліковує зміни наступним чином:

- i) суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, міг класифікувати колишнє об'єднання бізнесу як придбання, і визнавати як нематеріальний актив статтю, що не відповідає критеріям визнання в якості активу згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи». Він має перекласифікувати цей об'єкт (а також пов'язаний з ним відстрочений податок і частки участі, що не забезпечують контролю² якщо вони є) як частку гудвілу (якщо суб'єкт господарювання не вирахував гудвіл безпосередньо з власного капіталу за попередніми ЗПБО – див. е)(i) та ж нижче);
- ii) суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, визнає всі інші зміни в нерозподіленому прибутку³;
- г) МСФЗ вимагають подальшої оцінки певних активів та зобов'язань на основі, відмінній від первісної собівартості, наприклад, на основі справедливої вартості. Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, оцінює ці активи та зобов'язання на цій основі у своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду, навіть якщо вони були придбані або прийняті в результаті колишнього об'єднання бізнесу. Він визнає будь-яку зміну в балансовій вартості шляхом коригування нерозподіленого прибутку (або, якщо доречно, іншої категорії власного капіталу), а не гудвілу;
- г) відразу після об'єднання бізнесу балансова вартість за попередніми ЗПБО придбаних активів та нарахованих зобов'язань у цьому об'єднанні бізнесу буде їх доцільною собівартістю за МСФЗ на цю дату. Якщо МСФЗ вимагають оцінки на основі собівартості цих активів та зобов'язань на пізнішу дату, ця доцільна собівартість буде основою для нарахування амортизації з дати об'єднання бізнесу;
- д) якщо придбаний актив або нараховане зобов'язання в колишньому об'єднанні бізнесу, що не були визнані за попередніми ЗПБО, то їхня доцільна собівартість у звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду не повинна дорівнювати нулю. Натомість покупець визнає та оцінює її у своєму консолідованому звіті про фінансовий стан на основі, яку вимагали би МСФЗ в звіті про фінансовий стан об'єкта придбання. Наприклад, якщо покупець за попередніми ЗПБО не капіталізував фінансову оренду, придбану в результаті колишнього об'єднання бізнесу, у якій об'єкт придбання був орендарем, він капіталізує цю оренду в своїй консолідованій фінансовій звітності так, як того вимагав би МСФЗ 16 «Оренда» від об'єкта придбання у його звіті про фінансовий стан за МСФЗ. Так само, якщо покупець за попередніми ЗПБО не визнав умовне зобов'язання, яке ще існує на дату переходу на МСФЗ, він визнає це умовне зобов'язання на цю дату, окрім випадків, коли МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» забороняє визнання такого зобов'язання в фінансовій звітності об'єкта придбання. І навпаки, якщо актив або зобов'язання були віднесені до гудвілу за попередніми ЗПБО, але були б визнані окремо за МСФЗ 3, цей актив або зобов'язання залишаються в гудвілі, окрім випадків, коли МСФЗ вимагають його визнання у фінансовій звітності об'єкта придбання;
- е) балансова вартість гудвілу в звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду буде дорівнювати його балансовій вартості за попередніми ЗПБО на дату переходу на МСФЗ після двох наступних коригувань:
- i) якщо цього вимагає наведений вище пункт в)(i), суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, збільшує балансову вартість гудвілу, коли перекласифіковує статтю, яку було визнано як нематеріальний актив за попередніми ЗПБО. Так само, якщо д) вище вимагає від суб'єкта господарювання, який уперше застосував МСФЗ, визнавати нематеріальний актив, який був віднесений до категорії визнаного гудвілу за попередніми ЗПБО, то суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, відповідно зменшує балансову вартість гудвілу (і, якщо доречно, коригує відстрочений податок і частки участі, що не забезпечують контролю);
- ii) незважаючи на наявність або відсутність свідчення про зменшення корисності гудвілу, суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, застосовує МСБО 36 при перевірці гудвілу на зменшення корисності на дату переходу на МСФЗ та при визнанні будь-якого збитку від зменшення корисності в нерозподіленому прибутку (або, якщо цього вимагає МСБО 36, у

³Ці зміни включають перекласифікацію з нематеріальних активів або в нематеріальні активи, якщо гудвіл не було визнано за попередніми ЗПБО як актив. Ця ситуація виникає, якщо згідно з попередніми ЗПБО суб'єкт господарювання а) вирахував гудвіл безпосередньо з власного капіталу або б) не розглядав об'єднання бізнесу як придбання.

дооцінці). Перевірка на зменшення корисності має базуватися на умовах, що існують на дату переходу на МСФЗ;

- е) жодні інші коригування не здійснюються щодо балансової вартості гудвілу на дату переходу на МСФЗ. Наприклад, суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, не перераховує балансову вартість гудвілу:
- і) для виключення незавершених досліджень та розробок, придбаних у результаті об'єднання бізнесу (за винятком випадків, коли пов'язаний з ними нематеріальний актив відповідає критеріям визнання за МСБО 38 в звіті про фінансовий стан об'єкта придбання);
 - іі) для коригування попередньої амортизації гудвілу;
 - ііі) для зворотніх коригувань гудвілу, що їх не дозволяє робити МСФЗ 3, але які були зроблені у відповідності до попередніх ЗПБО внаслідок коригування активів та зобов'язань в період між датою об'єднання бізнесу і датою переходу на МСФЗ;
- ж) якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, визнав гудвіл за попередніми ЗПБО як вирахування з власного капіталу, то:
- і) він не визнає цей гудвіл у своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду. Крім того, він не перекласифікує цей гудвіл у прибуток або збиток, якщо він продає дочірнє підприємство або якщо зменшується корисність інвестиції в дочірнє підприємство;
 - іі) коригування, спричинені подальшим урегулюванням непередбаченої обставини, що впливає на компенсацію за придбання, визнають у нерозподіленому прибутку;
- з) згідно з його попередніми ЗПБО, суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, міг не консолідувати дочірнє підприємство, придбане в колишньому об'єднанні бізнесу (наприклад, тому що материнське підприємство не вважало його дочірнім за попередніми ЗПБО або не складало консолідовану фінансову звітність). Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, коригує балансову вартість активів та зобов'язань дочірнього підприємства до сум, які МСФЗ вимагали би в звіті про фінансовий стан дочірнього підприємства. Доцільна собівартість гудвілу дорівнює на дату переходу на МСФЗ різниці між:
- і) часткою материнського підприємства у цій скоригованій балансовій вартості;
 - іі) собівартістю в окремій фінансовій звітності материнського підприємства його інвестицій у дочірньому підприємстві;
- и) оцінка часток участі, що не забезпечують контролю та відстроченого податку впливає з оцінки інших активів та зобов'язань. Тому вищезгадані коригування визнаних активів та зобов'язань впливають на частки участі, що не забезпечують контролю, та відстрочений податок.

В5 Звільнення від вимог для колишніх об'єднань бізнесу також застосовується до колишніх придбань інвестицій в асоційовані підприємства, і часток участі у спільних підприємствах та часток участі у спільній діяльності, у яких спільна діяльність є з бізнесом, як визначено в МСФЗ 3. Крім того, дата, обрана для пункту В1, застосовується однаково до всіх таких придбань.

Додаток Г

Звільнення від вимог інших МСФЗ

Цей додаток є невіддільною частиною цього МСФЗ.

- Г1 Суб'єкт господарювання може на свій розсуд використовувати одне або кілька таких звільнень:
- а) операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій (пункти Г2 та Г3);
 - б) [вилучено];
 - в) доцільна собівартість (пункти Г5–Г8Б);
 - г) оренда (пункти Г9 і Г9Б – Г9Г);
 - г) [вилучено]
 - д) накопичені курсові різниці (пункти Г12 - Г13А);
 - е) інвестиції в дочірні, спільні та асоційовані підприємства(пункти Г14 та Г15А);
 - є) активи та зобов'язання дочірніх, асоційованих та спільних підприємств (пункти Г16 та Г17);
 - ж) складні фінансові інструменти (пункт Г18);
 - з) призначення раніше визнаних фінансових інструментів (пункти Г19–Г19Г);
 - и) оцінка фінансових активів або фінансових зобов'язань за справедливою вартістю при первісному визнанні (пункт Г20);
 - і) зобов'язання щодо виведення з експлуатації, включені в собівартість основних засобів (пункти Г21 та Г21А);
 - ї) фінансові активи або нематеріальні активи, що обліковуються відповідно до КТМФЗ 12 "Угоди про концесію послуг"(пункт Г22);
 - й) витрати на позики (пункт Г23);
 - к) [вилучено]
 - л) погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу (пункт Г25);
 - м) сильна гіперінфляція (пункт Г26–Г30);
 - н) спільна діяльність (пункт Г31);
 - о) витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі (пункт Г32);
 - п) призначення договорів купівлі або продажу нефінансового об'єкта (пункт Г33);
 - р) дохід від звичайної діяльності (пункти Г34 та Г35); та
 - с) операції в іноземній валюті та сплачена авансом компенсація (пункт Г36).

Суб'єкт господарювання не застосовує ці зазначені звільнення від вимог за аналогією до інших статей.

Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій

- Г2 Суб'єкта господарювання, який уперше застосував МСФЗ, заохочують (але від нього не вимагають) застосовувати МСФЗ 2 "Платіж на основі акцій" до інструментів власного капіталу, які були надані 7 листопада 2002 року або до цієї дати. Суб'єкта господарювання, який уперше застосував МСФЗ, також заохочують (але від нього не вимагають) застосовувати МСФЗ 2 до інструментів власного капіталу, які були надані після 7 листопада 2002 року і за якими було набуто право до однієї з дат, яка відбувається пізніше: а) дати переходу на МСФЗ або б) 1 січня 2005 року. Однак, якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, вирішує застосовувати МСФЗ 2 до таких інструментів власного капіталу, то він може робити це, лише якщо розкриє для оприлюднення справедливую вартість цих інструментів власного капіталу, визначену на дату оцінки (як зазначено в МСФЗ 2). Для всіх наданих інструментів власного капіталу, до яких не застосовується МСФЗ 2 (наприклад, інструменти власного капіталу, надані 7 листопада 2002 року або до цієї дати), суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, все одно розкриває інформацію, що її вимагають пункти 44 і 45 МСФЗ 2. Якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, змінює строки або умови надання інструментів власного капіталу, до яких не застосовується МСФЗ 2, то від суб'єкта господарювання не вимагають застосовувати пункти 26-29 МСФЗ 2, якщо зміна відбулася до дати переходу на МСФЗ.
- Г3 Суб'єкта господарювання, який уперше застосував МСФЗ 2, заохочують (але від нього не вимагають) застосовувати МСФЗ 2 до зобов'язань, які виникають з операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, що були погашені до дати переходу на МСФЗ. Суб'єкта господарювання, який уперше застосував МСФЗ, також заохочують (але від нього не вимагають) застосовувати МСФЗ 2 до зобов'язань, які були погашені до 1 січня 2005 року. Для зобов'язань, до яких застосовується МСФЗ 2, суб'єктові господарювання, який уперше застосував МСФЗ, не потрібно перераховувати порівняльну інформацію в тій частині, що пов'язана з періодом або датою, що відбулася раніше 7 листопада 2002 року.
- Г4 [Вилучено]

Доцільна собівартість

- Г5 Суб'єкт господарювання може на власний розсуд оцінити об'єкт основних засобів на дату переходу на МСФЗ за його справедливою вартістю та використати цю справедливу вартість як доцільну собівартість на цю дату.
- Г6 Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, може на власний розсуд використати переоцінку об'єкта основних засобів за попередніми ЗПБО на дату переходу на МСФЗ (або до цієї дати) як доцільну собівартість на дату переоцінки, якщо переоцінка на дату переоцінки була в цілому порівнювана:
- а) зі справедливою вартістю; або
 - б) собівартістю чи амортизованою собівартістю за МСФЗ, скоригованою для відображення, наприклад, змін у загальному або конкретному індексі цін.
- Г7 Пункти Г5 та Г6 також містять можливість вибору для:
- а) інвестиційної нерухомості, якщо суб'єкт господарювання вирішує використовувати модель собівартості в МСБО 40 «*Інвестиційна нерухомість*»;
 - аа) активів з права користування (МСФЗ 16 «*Оренда*»); та
 - б) нематеріальних активів, які відповідають:
 - і) критеріям визнання в МСБО 38 (включаючи достовірну оцінку первісної вартості); та
 - іі) критеріям у МСБО 38 щодо переоцінки (включаючи існування активного ринку).
- Суб'єкт господарювання не використовує цю можливість вибору для інших активів або для зобов'язань.
- Г8 Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, може встановити доцільну собівартість за попередніми ЗПБО для деяких або всіх своїх активів та зобов'язань, оцінюючи їх за їхньою справедливою вартістю на одну певну дату, внаслідок такої події, як приватизація або початкова відкрита пропозиція.
- а) Якщо дата оцінки припадає на дату переходу на МСФЗ або *передус* їй, то суб'єкт господарювання може використати викликані такою подією оцінки справедливої вартості як доцільну собівартість для МСФЗ на дату такої оцінки.
 - б) Якщо дата оцінки *пізніша*, ніж дата переходу на МСФЗ, але у періоді, що його охоплює перша фінансова звітність за МСФЗ, то викликані подією оцінки справедливої вартості можуть бути використані як доцільна собівартість, на дату події. Суб'єкт господарювання визнає коригування внаслідок цього безпосередньо у нерозподіленому прибутку (або, якщо доцільно, в іншій категорії власного капіталу) на дату оцінки. На дату переходу на МСФЗ суб'єкт господарювання або встановлює доцільну собівартість, застосовуючи критерії в пунктах Г5–Г7, або оцінює активи і зобов'язання відповідно до інших вимог цього МСФЗ.
- Г8А За вимогами деяких національних стандартів бухгалтерського обліку, витрати на розвідку і розробку нафтових і газових родовищ на етапах розробки і виробництва обліковують у центрах собівартості, що включають всі родовища на великій географічній території. Суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ, який використовує такий облік за попередніми ЗПБО, може прийняти рішення оцінювати нафтові та газові активи на дату переходу на МСФЗ на такій підставі:
- а) активи розвідки й оцінки за величиною, визначеною за попередніми ЗПБО суб'єкта господарювання; та
 - б) активи на етапах розробки або виробництва за величиною, визначеною для центру собівартості за попередніми ЗПБО суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання відносить цю величину на собівартість базових активів центру собівартості пропорційно обсягам резервів або величинам вартості резервів на таку дату.
- Суб'єкт господарювання перевіряє активи розвідки й оцінки та активи на етапах розробки і виробництва на зменшення корисності на дату переходу на МСФЗ відповідно до МСФЗ 6 «*Розвідка та оцінка запасів корисних копалин*» або МСБО 36, відповідно, і, якщо необхідно, зменшує величину, визначену відповідно до (а) або (б) вище. Для цілей цього пункту нафтові та газові активи охоплюють лише ті активи, що використовуються у розвідці, оцінці, розробці або виробництві нафти або газу.
- Г8Б Деякі суб'єкти господарювання утримують об'єкти основних засобів, активи з права користування або нематеріальні активи, що використовуються, або раніше використовувалися в діяльності, ставки за якою підлягають регулюванню. Балансова вартість таких об'єктів може включати суми, що були визначені за попередніми ЗПБО, але не кваліфікуються для цілей капіталізації відповідно до МСФЗ. У такому випадку,

суб'єкт господарювання, який уперше застосує МСФЗ, може використати балансову вартість такого об'єкту за попередніми ЗПБО на дату переходу на МСФЗ як доцільну собівартість. Якщо суб'єкт господарювання застосує це звільнення до певного об'єкту, то йому не потрібно застосовувати його до всіх об'єктів. На дату переходу на МСФЗ суб'єкт господарювання перевіряє зменшення корисності відповідно до МСБО 36 кожного об'єкту, для якого було використано це звільнення. Для цілей цього пункту, операції підлягають тарифному регулюванню, якщо вони регулюються системою тарифоутворення для встановлення цін, які можуть бути виставлені клієнтам за товари або послуги, причому така система підлягає нагляду з боку регулятора тарифів та/або його ухваленню (що визначено у МСФЗ 14 «Відстрочені рахунки тарифного регулювання»).

Оренда

- Г9 Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, може оцінити чи містить угода, яка існує на дату переходу на МСФЗ, оренду, застосовуючи пункти 9-11 МСФЗ 16 до цих договорів на основі фактів та обставин, що існують на цю дату.
- Г9А [Вилучено]
- Г9Б Якщо суб'єкт господарювання – орендар, який уперше застосував МСФЗ, визнає зобов'язання за орендою та активи з права користування, він може застосувати до всіх своїх договорів оренди такий підхід (з урахуванням практичних прийомів, описаних у пункті Г9Г):
- а) оцінювати зобов'язання за орендою станом на дату переходу на МСФЗ. Орендар, що дотримується цього підходу, оцінює таке зобов'язання за орендою за теперішньою вартістю залишку платежів за орендою (див. пункт Г9Г), дисконтованою з використанням ставки додаткових запозичень орендаря (див. пункт Г9Г) станом на дату переходу на МСФЗ;
 - б) оцінювати актив з права користування станом на дату переходу на МСФЗ. Орендар робить вибір, щодо кожного договору оренди окремо, оцінювати такий актив з права користування або:
 - (i) за його балансовою вартістю, визначеною так, ніби МСФЗ 16 застосовувався з дати початку оренди (див. пункт Г9Г), але дисконтованою з використанням ставки додаткових запозичень орендаря станом на дату переходу на МСФЗ; або
 - (ii) в сумі, що дорівнює зобов'язанню за орендою, відкоригованому на суму будь-яких сплачених авансом чи нарахованих орендних платежів, що пов'язані з такою орендою, визнаних у звіті про фінансовий стан безпосередньо перед датою переходу на МСФЗ;
 - в) застосовувати МСБО 36 до активу з права користування станом на дату переходу на МСФЗ.
- Г9В Незважаючи на вимоги пункту Г9Б, суб'єкт господарювання - орендар, який уперше застосував МСФЗ, оцінює актив з права користування за справедливою вартістю на дату переходу на МСФЗ у випадку оренди, що відповідає визначенню інвестиційної нерухомості, згідно з МСБО 40, та оцінюється з використанням моделі справедливої вартості в МСБО 40 з дати переходу на МСФЗ.
- Г9Г Суб'єкт господарювання - орендар, який уперше застосував МСФЗ, може вчинити одну або кілька з зазначених нижче дій станом на дату переходу на МСФЗ щодо кожного договору оренди окремо:
- а) застосувати єдину ставку дисконту до портфелю договорів оренди з обґрунтовано подібними характеристиками (наприклад, подібним залишком строку оренди для подібного класу базових активів за подібних економічних умов);
 - б) прийняти рішення про незастосування вимог пункту Г9Б до договорів оренди, строк оренди за якими (див. пункт Г9Г) закінчується протягом 12 місяців з дати переходу на МСФЗ. Замість цього суб'єкт господарювання обліковує такі договори оренди (включно з розкриттям інформації про них) так, ніби вони є короткостроковими договорами оренди, що обліковуються згідно з пунктом 6 МСФЗ 16;
 - в) прийняти рішення про незастосування вимог пункту Г9Б до договорів оренди, базовий актив за якими є малоцінним (як зазначено в пунктах Б3–Б8 МСФЗ 16). Замість цього суб'єкт господарювання обліковує такі договори оренди (включно з розкриттям інформації про них) згідно з пунктом 6 МСФЗ 16;
 - г) виключити первісні прямі витрати (див. пункт Г9Г) з оцінки активу з права користування станом на дату переходу на МСФЗ;

МСФЗ 1

- г) використати інформацію, що стала відома пізніше, наприклад, щодо визначення строку оренди, якщо договором передбачені опції щодо скорочення або продовження терміну дії договору оренди.

Г9Г Терміни «орендні платежі», «орендар», «ставка додаткових запозичень орендаря», «дата початку оренди», «первісні прямі витрати» та «строк оренди» визначено в МСФЗ 16, і вони використовуються в цьому Стандарті в тому самому значенні.

Г10–Г11 [Вилучено]

Кумулятивні курсові різниці

Г12 МСБО 21 вимагає від суб'єкта господарювання:

- а) визнавати деякі курсові різниці в іншому сукупному доході та накопичувати їх в окремому компоненті власного капіталу; та
- б) в разі вибуття закордонної господарської одиниці перекласифікувати кумулятивну курсову різницю цієї закордонної господарської одиниці (включаючи, якщо доречно, прибутки та збитки за пов'язаним з нею хеджуванням) з власного капіталу до прибутку або збитку як частину прибутку або збитку при вибутті.

Г13 Однак суб'єктові господарювання, який уперше застосував МСФЗ, непотрібно виконувати ці вимоги щодо кумулятивних курсових різниць, які існували на дату переходу на МСФЗ. Якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, використовує це звільнення, то:

- а) кумулятивні курсові різниці для всіх закордонних господарських одиниць вважаються нульовими на дату переходу на МСФЗ; та
- б) прибуток або збиток при подальшому вибутті будь-якої закордонної господарської одиниці виключає курсові різниці, які виникають до дати переходу на МСФЗ, і включає пізніші курсові різниці.

Г13А Замість застосування пункту Г12 або пункту Г13 дочірнє підприємство, яке використовує виняток, визначений у пункті Г16(а), може обрати у своїй фінансовій звітності оцінку кумулятивних курсових різниць для всіх закордонних операцій за балансовою вартістю, яка буде включена до консолідованої суми фінансової звітності материнського підприємства, що ґрунтується на даті переходу материнського підприємства на МСФЗ, якщо не було зроблено жодних коригувань для процедур консолідації та впливу об'єднання бізнесу, у якому материнське підприємство придбало дочірнє підприємство. Подібні вибори доступні для асоційованого або спільного підприємства, яке користується винятком у пункті Г16(а).

Інвестиції в дочірні, спільні та асоційовані підприємства

Г14 Якщо суб'єкт господарювання складає окрему фінансову звітність, МСБО 27 вимагає від суб'єкта господарювання обліковувати свої інвестиції в дочірні, спільно контрольовані та асоційовані підприємства:

- а) за собівартістю;
- б) відповідно до МСФЗ 9; або
- в) з використання методу участі в капіталі, як описано в МСБО 28.

Г15 Якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосує МСФЗ, оцінює таку інвестицію за собівартістю відповідно до МСФЗ 27, то він оцінює цю інвестицію за однією з наведених далі сум у своєму окремому звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду:

- а) за собівартістю, визначеною відповідно до МСБО 27; або
- б) за доцільною собівартістю. Доцільна собівартість такої інвестиції є її:
 - i) справедливою вартістю на дату переходу суб'єкта господарювання на МСФЗ в його окремій фінансовій звітності, або
 - ii) балансовою вартістю за попередніми ЗПБО на цю дату.

Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, може вибирати і) або ii) вище для оцінювання своєї інвестиції в кожне дочірнє, спільне або асоційоване підприємство, яку він вибирає оцінювати із застосуванням доцільної собівартості.

- Г15А Якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ, обліковує таку інвестицію, користуючись процедурами методу участі в капіталі, як описано в МСБО 28, то
- а) такий суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ, застосовує до цього придбання інвестиції звільнення для минулих об'єднань бізнесу (Додаток В);
 - б) якщо суб'єкт господарювання починає уперше застосовувати МСФЗ до своєї окремої фінансової звітності раніше, ніж до своєї консолідованої фінансової звітності, та
 - і) пізніше, ніж його материнське підприємство, то цей суб'єкт господарювання застосовує у своїй фінансовій звітності пункт Г16;
 - ii) пізніше, ніж його дочірні підприємства, то цей суб'єкт господарювання застосовує у своїй окремій фінансовій звітності пункт Г17.

Активи та зобов'язання дочірніх, асоційованих та спільних підприємств

- Г16 Якщо дочірнє підприємство стає суб'єктом господарювання, який уперше застосував МСФЗ пізніше свого материнського підприємства, воно у своїй фінансовій звітності оцінює свої активи та зобов'язання
- а) за балансовою вартістю, яку було б включено до консолідованої фінансової звітності материнського підприємства на основі дати переходу материнського підприємства на МСФЗ, якщо не робилися коригування для цілей консолідації та відображення результату об'єднання бізнесу, в якому материнське підприємство придбало дочірнє підприємство, (цей вибір неможливий для дочірнього підприємства інвестиційного суб'єкта господарювання, як визначено в МСФЗ 10, яке вимагається оцінювати за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку); або
 - б) за балансовою вартістю (що її вимагає решта положень цього МСФЗ) на дату переходу дочірнього підприємства на МСФЗ. Ця балансова вартість може відрізнятися від вартості, опис якої міститься в п. а):
 - і) коли звільнення від вимог у цьому МСФЗ спричиняють до оцінок, що залежать від дати переходу на МСФЗ;
 - ii) якщо облікові політики, що використовуються у фінансовій звітності дочірнього підприємства, відрізняються від облікових політик у консолідованій фінансовій звітності. Наприклад, дочірнє підприємство може використовувати як свою облікову політику модель собівартості в МСБО 16 “Основні засоби”, тоді як група може використовувати модель переоцінки.

Аналогічний вибір існує для асоційованого або спільного підприємства, яке стає суб'єктом господарювання, який уперше застосував МСФЗ пізніше, ніж суб'єкт господарювання, який має суттєвий вплив на нього або здійснює спільний контроль за ним.

- Г17 Однак, якщо суб'єкт господарювання стає суб'єктом господарювання, який уперше застосував МСФЗ пізніше від свого дочірнього підприємства (або асоційованого чи спільного підприємства), то цей суб'єкт господарювання у своїй консолідованій фінансовій звітності оцінює активи та зобов'язання дочірнього підприємства (або асоційованого чи спільного підприємства) за такою самою балансовою вартістю, яка вказана в фінансовій звітності дочірнього підприємства (або асоційованого чи спільного підприємства), після коригування консолідації та коригувань обліку власного капіталу, а також впливу об'єднання бізнесу, в якому суб'єкт господарювання придбав дочірнє підприємство. Незважаючи на цю вимогу, материнське підприємство, яке не є інвестиційним суб'єктом господарювання, не застосовує виняток з консолідації, який застосовується будь-яким з дочірніх підприємств інвестиційного суб'єкта господарювання. Аналогічно, якщо материнське підприємство стає суб'єктом господарювання, який уперше застосував МСФЗ для своєї окремої фінансової звітності раніше або пізніше, ніж для своєї консолідованої фінансової звітності, то воно відображає свої активи та зобов'язання в обох комплектах фінансової звітності однаково, за винятком коригувань консолідації.

Складні фінансові інструменти

- Г18 МСБО 32 “Фінансові інструменти: подання” вимагає від суб'єкта господарювання з самого початку розподіляти складний фінансовий інструмент на окремі компоненти зобов'язань і власного капіталу. Навіть якщо компонент зобов'язань вже не існує, ретроспективне застосування МСБО 32 призводить до окремого відображення двох елементів власного капіталу. Перша частина перебуває в нерозподіленому прибутку та відображає накопичені проценти, пов'язані до компонента зобов'язань. Друга частина відображає первісний

МСФЗ 1

компонент власного капіталу. Проте відповідно до цього МСФЗ, суб'єктові господарювання, який уперше застосував МСФЗ, непотрібно відокремлювати ці дві частини, якщо компонент зобов'язань не існує на дату переходу на МСФЗ.

Призначення раніше визнаних фінансових інструментів

- Г19 МСФЗ 9 дозволяє призначити фінансове зобов'язання (за умови відповідності певним критеріям) як фінансове зобов'язання за справедливою вартістю через прибуток або збиток. Незважаючи на цю вимогу, суб'єктові господарювання дозволяється призначити, на дату переходу на МСФЗ, будь-які фінансові зобов'язання за справедливою вартістю через прибуток або збиток, за умови що таке зобов'язання відповідає критеріям у пункті 4.2.2 МСФЗ 9 на таку дату.
- Г19А Суб'єкт господарювання може призначити фінансові активи як оцінені за справедливою вартістю через прибуток або збиток відповідно до пункту 4.1.5 МСФЗ 9 на підставі фактів і обставин, наявних на дату переходу на МСФЗ.
- Г19Б Суб'єкт господарювання може призначити інвестицію в інструмент власного капіталу за справедливою вартістю через сукупний дохід, згідно з пунктом 5.7.5 МСФЗ 9 на підставі фактів і обставин, наявних на дату переходу на МСФЗ.
- Г19В Для фінансового зобов'язання, яке призначається як фінансове зобов'язання за справедливою вартістю через прибуток або збиток, суб'єкт господарювання з'ясує чи підхід, визначений у пункті 5.7.7 МСФЗ 9, призведе до виникнення неузгодженості обліку в прибутку або збитку на підставі фактів і обставин, наявних на дату переходу на МСФЗ.

Оцінка фінансових активів або фінансових зобов'язань за справедливою вартістю при первісному визнанні

- Г20 Незважаючи на вимоги пунктів 7 і 9, суб'єкт господарювання може застосовувати вимоги пункту Б5.1.2А(б) МСФЗ 9 перспективно до операцій, укладених на дату переходу на МСФЗ або пізніше.

Зобов'язання щодо виведення з експлуатації, включені в собівартість основних засобів

- Г21 КТМФЗ 1 *"Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язаннях"* вимагає додавати до собівартості активів, або вираховувати з неї, зміни в існуючих зобов'язаннях щодо виведення з експлуатації, відновлення та подібних зобов'язаннях, які пов'язані з ними, та перспективно амортизувати скориговану суму активу, що підлягає амортизації, протягом решти строку корисної експлуатації. Суб'єктові господарювання, який уперше застосував МСФЗ, непотрібно виконувати вимоги стосовно змін тих зобов'язань, що відбулися до дати переходу на МСФЗ. Якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, використовує це звільнення від вимог, він:
- оцінює зобов'язання станом на дату переходу на МСФЗ відповідно до МСБО 37;
 - попередньо оцінює, в межах поширення КТМФЗ 1 на це зобов'язання, суму, яка входила би до собівартості пов'язаного з ним активу, коли зобов'язання виникло вперше, шляхом дисконтування зобов'язання до цієї дати, використовуючи найкращу оцінку історичної скоригованої на ризик ставки дисконту (ставок дисконту), що її (їх) застосовували би до цього зобов'язання протягом проміжного періоду;
 - обчислює накопичену амортизацію на цю суму, станом на дату переходу на МСФЗ, виходячи с поточної попередньої оцінки строку корисної експлуатації активу із застосуванням політики амортизації, прийнятої суб'єктом господарювання відповідно до МСФЗ.
- Г21А Суб'єкт господарювання, що використовує звільнення в пункті Г8А (б) (для нафтових і газових активів на етапі розробки або виробництва, що обліковуються в центрах собівартості, які включають всі родовища на великій географічній території, за попередніми ЗПБО), замість застосування пункту Г21 або КТМФЗ 1:
- оцінює зобов'язання щодо виведення з експлуатації, відновлення та подібні зобов'язання станом на дату переходу на МСФЗ відповідно до МСБО 37; та
 - визнає безпосередньо у нерозподіленому прибутку будь-яку різницю між такою сумою і балансовою вартістю таких зобов'язань на дату переходу на МСФЗ, визначеною за попередніми ЗПБО суб'єкта господарювання.

Фінансові активи або нематеріальні активи, обліковувані відповідно до КТМФЗ 12

- Г22 Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, може застосовувати перехідні положення в КТМФЗ 12.

Витрати на позики

- Г23 Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, може прийняти рішення застосовувати вимоги МСБО 23 з дати переходу або раніше, як дозволяє пункт 28 МСБО 23. З дати, з якої суб'єкт господарювання, який застосовує це звільнення, починає застосовувати МСБО 23, суб'єкт господарювання:
- не перераховує компонент витрат на позики, який був капіталізований за попередніми ЗПБО і який був включений у балансову вартість активів на таку дату; та
 - обліковує витрати на позики, понесені починаючи з такої дати, відповідно до МСБО 23, в тому числі ті витрати на позики, які понесені починаючи з такої дати за кваліфікованими активами, що вже перебувають у процесі будівництва.
- Г24 [Вилучено]

Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу

- Г25 Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, може застосовувати положення перехідного періоду, встановлені в КТМФЗ 19 «Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу».

Сильна гіперінфляція

- Г26 Якщо суб'єкт господарювання має функціональну валюту, яка була або є валютою гіперінфляційної економіки, він визначає, чи зазнавала вона дії сильної гіперінфляції до дати переходу на МСФЗ. Це стосується суб'єктів господарювання, які уперше застосовують МСФЗ, а також суб'єктів господарювання, що раніше вже застосовували МСФЗ.
- Г27 Валюта гіперінфляційної економіки вважається такою, що зазнає дії сильної гіперінфляції, якщо вона має обидві такі характеристики:
- відсутній достовірний загальний індекс цін для всіх суб'єктів господарювання з операціями і залишками у такій валюті.
 - відсутня конвертація між такою валютою і відносно стабільною іноземною валютою.
- Г28 Функціональна валюта суб'єкта господарювання припиняє зазнавати дії сильної гіперінфляції на дату нормалізації функціональної валюти. Це дата, коли функціональна валюта більше не має хоча б одної, або обох характеристик, вказаних у пункті Г27, або коли суб'єкт господарювання змінює свою функціональну валюту на валюту, яка не зазнає дії сильної гіперінфляції.
- Г29 Якщо дата переходу суб'єкта господарювання на МСФЗ є датою нормалізації функціональної валюти або пізніша, суб'єкт господарювання може оцінити всі активи і зобов'язання, утримувані до дати нормалізації функціональної валюти, за справедливою вартістю на дату переходу на МСФЗ. Суб'єкт господарювання може використати цю справедливу вартість як доцільну собівартість таких активів і зобов'язань у звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду.
- Г30 Якщо дата нормалізації функціональної валюти припадає на 12-місячний порівняльний період, то порівняльний період може бути меншим, ніж 12 місяців, за умови, що повний комплект фінансової звітності (як вимагається в пункті 10 МСБО 1), наданий за такий короткий період.

Спільна діяльність

- Г31 Суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ, може застосувати перехідні положення в МСФЗ 11 з такими винятками:

МСФЗ 1

- а) застосовуючи перехідні положення МСФЗ 11, суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ, застосовує ці положення на дату переходу до МСФЗ;
- б) переходячи від пропорційної консолідації до методу участі в капіталі, суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ, має перевірити інвестиції на предмет зменшення корисності відповідно до МСБО 36 на дату переходу до МСФЗ, незалежно від того, чи існують якісь свідчення того, що корисність інвестицій зменшилася. Будь-яке отримане в результаті зменшення корисності слід визнати як коригування нерозподіленого прибутку на дату переходу до МСФЗ.

Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі

- Г32 Суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ, може застосувати перехідні положення в пунктах А1–А4 КТМФЗ 20 "*Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі*". В зазначених пунктах датою набуття чинності слід вважати пізнішу з таких двох дат: 1 січня 2013 р. або початок першого звітного періоду за МСФЗ.

Призначення договорів купівлі або продажу нефінансового об'єкта

- Г33 МСФЗ 9 дозволяє призначати деякі договори купівлі або продажу нефінансового об'єкта на початку їх дії такими, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток (див. пункт 2.5 МСФЗ 9). Незважаючи на ці вимоги, суб'єкту господарювання дозволяється на дату переходу на МСФЗ призначати договори, які на цю дату уже оцінені за справедливою вартістю через прибуток або збиток, але лише за умови, якщо вони відповідають вимогам пункту 2.5 МСФЗ 9 на цю дату та суб'єкт господарювання призначає усі подібні договори.

Дохід від звичайної діяльності

- Г34 Суб'єкт господарювання, який вперше застосовує МСФЗ, може застосовувати перехідні положення зазначені у пункті В5 МСФЗ 15. В цих пунктах посилання на "дату першого застосування" слід тлумачити, як початок першого періоду, за який складається звіт за МСФЗ. Якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ, застосовує ці перехідні положення, то він застосовує також пункт В6 МСФЗ 15.
- Г35 Суб'єкт господарювання, який уперше застосовує, не зобов'язаний перераховувати показники договорів, які були завершені до початку найбільш раннього періоду поданого в звітності. Завершений договір це договір, за яким суб'єкт господарювання передав усі товари або послуги, ідентифіковані відповідно до попередніх ЗПБО.

Операції в іноземній валюті та сплачена авансом компенсація

- Г36 Суб'єкту господарювання, який вперше застосовує МСФЗ, не потрібно застосовувати КТМФЗ 22 «Операції в іноземній валюті та сплачена авансом компенсація» до активів, витрат і доходів у сфері застосування цього Тлумачення, первісно визнаних раніше дати переходу на МСФЗ.

Додаток Г

Короткострокові звільнення від МСФЗ

Цей додаток є невіддільною частиною МСФЗ.

Звільнення від вимоги про перерахування порівняльної інформації для МСФЗ 9

- Г1 Якщо перший звітний період суб'єкта господарювання за МСФЗ починається до 1 січня 2019 року й суб'єкт господарювання застосовує повну редакцію МСФЗ 9 (випущену у 2014 році), то немає потреби в забезпеченні відповідності порівняльної інформації, поданої в першій фінансовій звітності суб'єкта господарювання за МСФЗ, до МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» або до повної редакції МСФЗ 9 (випущеної у 2014 році) тією мірою, в якій розкриття інформації згідно з вимогами МСФЗ 7 стосується статей, що перебувають у межах сфери застосування МСФЗ 9. Для таких об'єктів посилення на «дату переходу на МСФЗ» слід розуміти — лише стосовно МСФЗ 7 та МСФЗ 9 (2014 р.) — як початок першого звітного періоду за МСФЗ.
- Г2 Суб'єкт господарювання, який вирішив подавати порівняльну інформацію, що не відповідає МСФЗ 7 та повній редакції МСФЗ 9 (випущеній у 2014 році) за перший рік після переходу:
- застосовує вимоги своїх попередніх ЗПБО замість вимог МСФЗ 9 до порівняльної інформації про статті, що належать до сфери застосування МСФЗ 9;
 - розкриває цей факт разом із основою, використаною для підготовки цієї інформації;
 - розглядає будь-яке коригування між звітом про фінансовий стан на звітну дату порівняльного періоду (тобто звітом про фінансовий стан, який містить порівняльну інформацію за попередніми ЗПБО) та звітом про фінансовий стан на початок *першого звітного періоду за МСФЗ* (тобто першого періоду, який включає в себе інформацію, що відповідає МСФЗ 7 і повній редакції МСФЗ 9 (випущеній у 2014 році)) як таке, що виникає внаслідок зміни в обліковій політиці, й розкриває інформацію, передбачену пунктом 28(а)—(г) та (д)(і) МСБО 8. Пункт 28(д)(і) застосовується лише до сум, поданих у звіті про фінансовий стан на звітну дату порівняльного періоду;
 - застосовує пункт 17(в) МСБО 1 для розкриття додаткової інформації в тих випадках, коли дотримання конкретних вимог МСФЗ є недостатнім для забезпечення розуміння користувачами впливу певних операцій, інших подій і умов на фінансовий стан суб'єкта господарювання та фінансові показники його діяльності.

Г3–Г7 [Вилучено]

Невизначеність навколо підходів до податку на прибуток

- Г8 Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ і в якого дата переходу на МСФЗ настає до 1 липня 2017 року, може прийняти рішення про невідображення застосування КТМФЗ 23 «Невизначеність навколо підходів до податку на прибуток» у порівняльній інформації у складі своєї першої фінансової звітності за МСФЗ. Суб'єкт господарювання, що приймає таке рішення, визнає кумулятивний ефект застосування КТМФЗ 23 як коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду (або, залежно від ситуації, іншого компоненту власного капіталу) на початку першого періоду подання ним звітності згідно з МСФЗ.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 2

Платіж на основі акцій

Мета

- 1 Метою цього МСФЗ є визначення вимог до фінансової звітності суб'єкта господарювання, що виконує операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій. Зокрема, він вимагає від суб'єкта господарювання відображати вплив операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, на його прибутки або збитки та на фінансовий стан, у тому числі відображати витрати, пов'язані з операціями, за якими працівникам надаються опціони на акції.

Сфера застосування

- 2 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для обліку всіх операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, незалежно від того, чи може суб'єкт господарювання ідентифікувати конкретно деякі або всі отримані товари або послуги, включаючи:
- (а) операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу;
 - (б) операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів; та
 - (в) операції, у яких суб'єкт господарювання отримує або купує товари чи послуги на умовах, відповідно до яких суб'єкт господарювання або постачальник цих товарів чи послуг може вибрати форму розрахунків за операцію – або грошовими коштами (чи іншими активами), або шляхом випуску інструментів власного капіталу,
- за винятком випадків, визначених далі в пунктах 3А–Б. За відсутності товарів або послуг, які можна конкретно ідентифікувати, інші обставини можуть вказувати на те, що товари або послуги фактично були (або будуть) отримані, в такому випадку застосовується цей МСФЗ.
- 3 [Вилучено]
- 3А Розрахунки за операціями, платіж за якими здійснюється на основі акцій, можуть здійснюватися іншим суб'єктом господарювання зі складу групи (або акціонером будь-якого суб'єкта господарювання зі складу групи) від імені суб'єкта господарювання, який отримує або купує товари або послуги. Пункт 2 також застосовується до суб'єкта господарювання, що
- (а) отримує товари або послуги, коли інший суб'єкт господарювання у тій самій групі (або акціонер будь-якого суб'єкта господарювання зі складу групи) має зобов'язання виконати розрахунки за операцією, платіж за якою здійснюється на основі акцій, або
 - (б) має зобов'язання виконати розрахунки за операцією, платіж за якою здійснюється на основі акцій, коли інший суб'єкт господарювання у тій самій групі отримує відповідні товари або послуги,
- окрім випадків, коли метою операції вочевидь не є здійснення розрахунків за товари або послуги, надані суб'єктові господарювання, що їх отримує.
- 4 У цьому МСФЗ операція з працівником (чи з іншою стороною), у якій такий працівник виступає у ролі власника інструментів капіталу суб'єкта господарювання, не вважається операцією, платіж за якою здійснюється на основі акцій. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання надає всім власникам певного класу його інструментів власного капіталу право придбати додаткові інструменти власного капіталу цього суб'єкта господарювання за ціною нижчою, ніж справедлива вартість таких інструментів власного капіталу, а працівник отримує це право тому, що він/вона є власником інструментів власного капіталу відповідного класу, то надання або реалізація такого права не підпадає під вимоги цього МСФЗ.
- 5 Як зазначалося в пункті 2, дія цього МСФЗ поширюється на операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, у результаті яких суб'єкт господарювання придбаває товари або отримує послуги. До товарів належать запаси, витратні матеріали, основні засоби, нематеріальні активи та інші нефінансові активи. Однак суб'єктові господарювання не слід застосовувати цей Стандарт для обліку операцій, у результаті яких суб'єкт господарювання отримує товари як складову чистих активів, придбаних у результаті об'єднання бізнесу, як визначено в МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу (переглянутому в 2008 р.), об'єднання суб'єктів господарювання або бізнесу, що перебувають під спільним контролем, як описано в пунктах Б1–Б4 МСФЗ

МСФЗ 2

3, або внесок підприємства при формуванні спільного підприємства, як визначено в МСФЗ 11 *Спільна діяльність*. Отже, сфера застосування цього Стандарту не поширюється на інструменти власного капіталу, випущені в результаті об'єднання бізнесу в обмін на контроль, отриманий суб'єктом господарювання в результаті такого об'єднання. Проте сфера застосування цього Стандарту поширюється на інструменти власного капіталу, надані працівникам придбаного суб'єкта господарювання як членам трудового колективу (наприклад, в обмін на продовження служби). Так само, анулювання, заміна чи інші зміни в *угодах про платіж на основі акцій* внаслідок об'єднання бізнесу, або іншої реструктуризації власного капіталу має відображатися в обліку відповідно до положень цього МСФЗ. В МСФЗ 3 викладені настанови щодо визначення того, чи є інструменти власного капіталу, випущені при об'єднанні бізнесу, частиною компенсації, що передається в обмін на контроль над об'єктом придбання (і, отже, входить до сфери дії МСФЗ 3), чи ж вони, в обмін на продовження надання послуг, мають визнаватися у періоді після об'єднання (і, отже, входить до сфери дії цього МСФЗ).

- 6 Застосування цього Стандарту не поширюється на операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, у результаті яких суб'єкт господарювання придбає товари або отримує послуги відповідно доконтракту, визначеного у пунктах 8–10 МСБО 32 *Фінансові інструменти: подання* (переглянутого в 2003 р.)¹ або в пунктах 2.4–2.7 МСФЗ 9 *Фінансові інструменти*.
- 6А У цьому МСФЗ вживання терміну "справедлива вартість" у деяких аспектах відрізняється від визначення справедливої вартості в МСФЗ 13 *Оцінка справедливої вартості*. Тому, застосовуючи МСФЗ 2, суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість відповідно до цього МСФЗ, а не МСФЗ 13.

Визнання

- 7 Суб'єкт господарювання визнає товари або послуги, отримані або придбані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, у момент отримання зазначених товарів або послуг. Якщо товари чи послуги отримані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, то суб'єктові господарювання слід визнавати відповідне збільшення власного капіталу; і навпаки – визнавати зобов'язання, якщо товари чи послуги придбані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів.
- 8 Якщо товари чи послуги, придбані або отримані в результаті операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій, не підлягають визнанню як активи, то вони підлягають визнанню як витрати.
- 9 Як правило, витрати виникають у результаті використання товарів або споживання послуг. Наприклад, послуги, як правило, споживаються відразу, і в цьому випадку витрати визнаються по мірі надання послуг контрагентом. Стосовно ж товарів, то їх використання може тривати певний проміжок часу або ж вони можуть бути продані пізніше (як це відбувається у випадку запасів). У такому разі витрати визнаються в момент споживання або продажу товарів. Але іноді виникає необхідність визнати витрати до реалізації чи використання товарів або ж до надання чи споживання послуг, оскільки вони не підлягають визнанню як активи. Наприклад, суб'єкт господарювання може придбати товари на етапі розробки нового продукту, і, хоча ці товари не були використані, вони можуть не відповідати вимогам для визнання як активи згідно з відповідним МСФЗ.

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

Загальний огляд

- 10 Для обліку операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, суб'єкт господарювання має безпосередньо оцінювати отримані товари чи послуги, а також відповідне збільшення власного капіталу за справедливою вартістю отриманих товарів чи послуг, за винятком випадків, коли цю справедливу вартість неможливо оцінити достовірно. Якщо суб'єкт господарювання не може достовірно оцінити справедливу вартість отриманих товарів чи послуг, їх вартість і відповідне збільшення власного капіталу слід оцінити опосередковано, на основі²

¹ Назву МСБО 32 було змінено у 2005 р.

² У цьому МСФЗ застосовується словосполучення "на основі" замість "за", оскільки в кінцевому результаті операція оцінюється шляхом множення справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, оцінених на дату, визначену в пункті 11 або 13 (залежно від того, який з них застосовується), на кількість інструментів власного капіталу згідно з визначеними умовами

справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу.

- 11 Для застосування вимог пункту 10 до операцій з *працівниками та іншими сторонами, що надають подібні послуги*³, суб'єкт господарювання повинен оцінювати отримані послуги на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, оскільки, як зазначається в пункті 12, справедливу вартість наданих послуг, як правило, неможливо достовірно оцінити. Справедлива вартість цих інструментів власного капіталу підлягає оцінці на *дату надання*.
- 12 Звичайно акції, опціони на акції та інші інструменти власного капіталу надаються працівникам як складова пакету їх винагороди, на додаток до їх заробітної плати, що виплачується грошовими коштами, та інших виплат працівникам. Як правило, послуги, отримані в обмін на певні складові пакету винагороди працівників, неможливо оцінити окремо. Крім того, незалежна оцінка справедливої вартості загального пакету винагороди може виявитися неможливою, якщо безпосередньої не проводиться оцінка справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу. Більше того, інколи акції або опціони на акції надаються як складова преміальної винагороди, а не як складова основної зарплати, наприклад, як стимул для утримання працівників суб'єкта господарювання або як винагорода за їхні зусилля, спрямовані на поліпшення результатів діяльності суб'єкта господарювання. Надаючи акції або опціони на акції додатково до інших форм винагороди праці, суб'єкт господарювання виплачує додаткову винагороду для отримання додаткових переваг. Оцінити справедливу вартість таких додаткових переваг, імовірно, буде доволі складно. Оскільки безпосередньо оцінити справедливу вартість отриманих послуг складно, суб'єкт господарювання повинен оцінювати справедливу вартість послуг працівників на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу.
- 13 Для застосування вимог пункту 10 до операцій зі сторонами, іншими ніж працівники, слід виходити зі спростовного припущення щодо можливості достовірної оцінки справедливої вартості отриманих товарів чи послуг. Така справедлива вартість має оцінюватися на дату, коли суб'єкт господарювання отримує товари або коли контрагент надає послуги. Зрідка, у випадках, коли суб'єкт господарювання скасовує це припущення, оскільки він не може достовірно оцінити справедливу вартість отриманих товарів чи послуг, такий суб'єкт господарювання оцінює отримані товари чи послуги і відповідне збільшення власного капіталу опосередковано, на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, оцінених на дату, коли суб'єкт господарювання отримує товари або коли контрагент надає послуги.
- 13A Зокрема, якщо виявляється, що ідентифікована компенсація (якщо вона є), отримана суб'єктом господарювання, менша, ніж справедлива вартість наданих інструментів власного капіталу або понесеного зобов'язання, то, як правило, така ситуація вказує на те, що інша частина компенсації (тобто неідентифіковані товари або послуги) була (або буде) отримана суб'єктом господарювання. Суб'єкт господарювання оцінює отримані ідентифіковані товари або послуги відповідно до цього МСФЗ. Суб'єкт господарювання оцінює неідентифіковані товари або послуги, отримані (або які будуть отримані), як різницю між справедливою вартістю платежу на основі акцій і справедливою вартістю будь-яких ідентифікованих товарів або послуг отриманих (або які будуть отримані). Суб'єкт господарювання оцінює отримані неідентифіковані товари або послуги на дату надання. Проте для операцій, платіж за якими здійснюється з використанням грошових коштів, зобов'язання переоцінюються на кінець кожного звітного періоду, доки воно не буде погашене відповідно до пунктів 30–33.

Операції, за якими суб'єкт господарювання отримує послуги

- 14 У разі негайного *набуття* контрагентом *права* на надані інструменти власного капіталу, від контрагента не вимагається завершити надання послуг протягом визначеного періоду, перш ніж він набуде беззастережного права власності на ці інструменти капіталу. Якщо немає свідчень протилежного, суб'єкт господарювання повинен розглядати послуги, які надає контрагент, як відшкодування за інструменти власного капіталу. У такому разі суб'єкт господарювання визнає отримані послуги у повному обсязі на дату надання з відповідним збільшенням власного капіталу.
- 15 Якщо набуття контрагентом права на надані інструменти власного капіталу не відбувається до завершення визначеного періоду надання послуг контрагентом, то суб'єкт господарювання повинен вважати, що послуги, які будуть надані контрагентом як відшкодування за такі інструменти власного капіталу, будуть

набуття права, як це пояснюється в пункті 19.

³ Далі в тексті цього МСФЗ усі посилання на працівників також охоплюють інші сторони, що надають подібні послуги.

отримані у майбутньому, протягом *періоду набуття права*. Суб'єкт господарювання повинен обліковувати ці послуги по мірі їх надання контрагентом протягом періоду набуття права з відображенням відповідного збільшення власного капіталу. Наприклад:

- (а) якщо працівникові надається опціон на акції за умови надання послуг протягом трирічного періоду, суб'єкт господарювання повинен розглядати послуги, які будуть надані цим працівником протягом трирічного періоду набуття права, як відшкодування за опціон на акції;
- (б) якщо працівникові надається опціон на акції за умови досягнення *результатів діяльності* і продовження роботи в складі персоналу суб'єкта господарювання до виконання зазначеної умови, а тривалість періоду набуття права залежить від того моменту, на який буде досягнутий відповідний результат, то суб'єкт господарювання повинен розглядати послуги, які будуть надані цим працівником для отримання опціону на акції, як такі, що будуть надані в майбутньому, протягом очікуваного періоду набуття права. Суб'єкт господарювання повинен оцінювати тривалість періоду набуття права на дату надання на основі найбільш імовірного результату досягнення результатів діяльності. Якщо умова досягнення результатів діяльності є *ринковою умовою*, то оцінка тривалості очікуваного періоду набуття права має відповідати припущенням, які були використані при оцінюванні справедливої вартості наданих опціонів, і не повинна підлягати подальшому перегляду. Якщо умова досягнення результатів діяльності не пов'язана з ринковою умовою, суб'єкт господарювання повинен переглядати свої оцінки щодо тривалості періоду набуття права (за потреби), якщо подальша інформація свідчить про відхилення тривалості періоду набуття права порівняно з його попередніми оцінками.

Операції, які оцінюються на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу

Визначення справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу

- 16 Для операцій, які оцінюються на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, суб'єкт господарювання повинен оцінювати справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу на *дату оцінки*, виходячи з ринкових цін (якщо вони є) і враховуючи умови, на яких були надані ці інструменти власного капіталу (відповідно до вимог, визначених у пунктах 19–22).
- 17 Якщо ринкових цін немає, суб'єкт господарювання повинен оцінювати справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу, користуючись методом, який визначатиме ймовірну вартість цих інструментів власного капіталу на дату оцінки в операції на добровільній основі між обізнаними, зацікавленими сторонами. Метод оцінювання має відповідати загальній методології оцінювання, прийнятій для визначення ціни фінансових інструментів, і враховувати усі чинники та припущення, які братимуться до уваги обізнаними і зацікавленими учасниками ринку для визначення ціни (відповідно до вимог, визначених у пунктах 19–22).
- 18 Додаток Б містить подальше керівництво для оцінки справедливої вартості акцій та опціонів на акції, зосереджуючись на конкретних типових умовах надання працівникам акцій та опціонів на акції.

Підхід до умов набуття права

- 19 Надання інструментів власного капіталу може залежати від виконання визначених умов набуття права. Наприклад, надання акцій або опціонів на акції працівникам часто супроводжується умовою щодо продовження роботи в складі трудового колективу суб'єкта господарювання протягом визначеного часу. Також можуть визначитися певні умови досягнення результатів діяльності, які належить забезпечити, як-от досягнення певних темпів росту прибутковості суб'єкта господарювання або визначене збільшення вартості акцій суб'єкта господарювання. Умови набуття права, які не є ринковими умовами, не слід брати до уваги при оцінці справедливої вартості акцій або опціонів на акції на дату оцінки. Натомість умови набуття права, які не є ринковими умовами, враховуються при оцінці операції шляхом коригування кількості інструментів власного капіталу таким чином, щоб у кінцевому результаті вартість товарів чи послуг, отриманих як компенсація за надання інструментів власного капіталу, базувалася на такій кількості інструментів власного капіталу, право на які буде зрештою набуто. Отже, на кумулятивній основі в обліку не визнаються отримані товари чи послуги, якщо не будуть виконані *умови набуття права*, які не є ринковими умовами, а отже, не буде набуто право на надані інструменти власного капіталу, наприклад, якщо контрагент не забезпечить надання послуг протягом визначеного періоду обслуговування або ж не досягне встановлених умов щодорезультатів діяльності, відповідно до вимог пункту 21.
- 20 Для застосування вимог, визначених у пункті 19, суб'єкт господарювання має визнавати суму отриманих

товарів чи послуг протягом періоду набуття права на основі найкращої наявної оцінки кількості інструментів власного капіталу, набуття права на які очікується, і переглядати (за потреби) цю оцінку, якщо подальша інформація свідчатиме, що кількість інструментів власного капіталу, набуття права на які очікується, відрізняється від попередніх оцінок. На дату набуття права суб'єкт господарювання повинен переглянути таку оцінку для приведення її у відповідність фактичній кількості інструментів власного капіталу, право на які було в кінцевому результаті набуто, відповідно до вимог пункту 21.

- 21 Оцінюючи справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу, слід брати до уваги ринкові умови, зокрема цільову ціну акцій, яка визначає умови набуття права (або можливість виконання угоди). Отже, в разі надання інструментів власного капіталу з визначеними ринковими умовами суб'єкт господарювання повинен визнавати товари чи послуги, отримані від контрагента, який виконує всі інші умови набуття права (наприклад, послуги, отримані від працівника, який залишається штатним працівником протягом визначеного періоду), незалежно від того, чи були виконані зазначені ринкові умови.

Підхід до умов, не пов'язаних з набуттям права

- 21A Аналогічно, оцінюючи справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу, суб'єкт господарювання повинен брати до уваги всі умови, не пов'язані з набуттям права. Тому, надаючи інструменти власного капіталу на умовах, не пов'язаних з набуттям права, суб'єкт господарювання має визнавати товари або послуги, отримані від контрагента, який виконує усі умови набуття права, що не є ринковими умовами (наприклад, послуги, отримані від працівника, який залишається штатним працівником протягом визначеного періоду), незалежно від того, чи виконуються ці умови, не пов'язані з набуттям права.

Підхід до ознаки оновлення

- 22 Для опціонів, що мають ознаку оновлення, така ознака не повинна братися до уваги при оцінці справедливої вартості виданих опціонів на дату оцінки. Натомість в обліку слід відображати опціон оновлений як новий наданий опціон у випадку і в момент, коли такий опціон оновлений надається.

Після дати набуття права

- 23 Відобразивши в обліку товари чи послуги, отримані відповідно до положень пунктів 10–22, а також відповідне збільшення власного капіталу, суб'єкт господарювання не повинен у подальшому коригувати загальну суму власного капіталу після дати набуття права. Наприклад, суб'єкт господарювання не повинен у подальшому сторнувати суму, визнану за послугами, наданими працівником, якщо набуто право на інструменти власного капіталу пізніше втрачається, або (у випадку опціонів на акції) опціон не виконується. Однак ця вимога не забороняє суб'єкту господарювання визнавати рух капіталу, тобто трансфери між компонентами власного капіталу.

Якщо справедливу вартість інструментів власного капіталу не можна достовірно оцінити

- 24 Суб'єкт господарювання застосовує вимоги, визначені в пунктах 16–23, якщо необхідно оцінити операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій, шляхом посилання на справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу. Зрідка суб'єкт господарювання не може достовірно оцінити справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу на дату оцінки відповідно до вимог, наведених у пунктах 16–22. У таких виняткових випадках суб'єкт господарювання натомість повинен:
- (а) оцінити такі інструменти власного капіталу за їх внутрішньою вартістю на дату отримання суб'єктом господарювання товарів або на дату надання послуг контрагентом і надалі на кінець кожного звітного періоду та на дату остаточного розрахунку, з визнанням будь-яких змін у внутрішній вартості у складі прибутків чи збитків. Для наданих опціонів на акції остаточний розрахунок за угодою, платіж за якою здійснюється на основі акцій, відбувається при виконанні опціону, при його вилученні (наприклад, у результаті звільнення з роботи) або при припиненні чинності (наприклад, завершення строку чинності опціону);
 - (б) визнати отримані товари чи послуги на основі такої кількості інструментів власного капіталу, на яку зрештою буде набуто право або (якщо доречно) яка буде виконана в кінцевому результаті. Щоб застосувати цю вимогу до, наприклад, опціонів на акції, суб'єктові господарювання слід визнати товари чи послуги, що були отримані протягом періоду набуття права (якщо такий є),

відповідно до пунктів 14 і 15, за винятком вимог, наведених у пункті 15 (б) стосовно умови щодо стану ринку, які не застосовуються. Сума, визнана за товарами чи послугами, отриманими протягом періоду набуття права, має базуватися на кількості опціонів на акції, за якими очікується набуття права. При необхідності, суб'єкт господарювання повинен переглядати цю оцінку, якщо подальша інформація свідчить, що кількість опціонів на акції, на які очікується набуття права, відрізняється від попередніх оцінок. На дату набуття права суб'єкт господарювання повинен переглянути цю оцінку та урівняти її з фактичною кількістю інструментів власного капіталу, право на які було зрештою набуто. Після дати набуття права суб'єкт господарювання повинен сторнувати суму, визнану за отриманими товарами чи послугами, у разі подальшої втрати або припинення чинності опціону в результаті завершення строку його дії.

- 25 Якщо суб'єкт господарювання застосовує пункт 24, то немає потреби застосувати пункти 26-29, оскільки будь-які зміни в строках чи умовах надання інструментів власного капіталу будуть враховані при застосуванні методу внутрішньої вартості, визначеного у пункті 24. Однак, якщо суб'єкт господарювання розраховується за наданими інструментами власного капіталу, до яких були застосовані положення пункту 24, тоді:
- (а) якщо розрахунок відбувається протягом періоду набуття права, то суб'єкт господарювання повинен відобразити такий розрахунок в обліку як прискорене набуття права, а отже, і негайно визнавати ту суму, яка інакше була б визнана за послугами, отриманими протягом тієї частини періоду набуття права, що залишилася;
 - (б) будь-який платіж, здійснений для розрахунку, повинен відобразитися в обліку як викуп інструментів власного капіталу (тобто як вилучення з власного капіталу), за винятком випадків, коли ця оплата перевищує внутрішню вартість інструментів власного капіталу, оцінених на дату викупу. Будь-яке таке перевищення слід визнавати як витрати.

Зміни у строках і умовах, за якими були надані інструменти власного капіталу, в тому числі анулювання та розрахунок

- 26 Суб'єкт господарювання може змінювати умови, на яких надаються інструменти власного капіталу. Наприклад, він може зменшити ціну виконання опціонів, наданих працівникам (тобто встановити іншу ціну), що збільшить справедливую вартість таких опціонів. Вимоги, що містяться в пунктах 27–29 стосуються обліку впливу змін, наведені в контексті операцій з працівниками, платіж за якими здійснюється на основі акцій. Однак ці вимоги слід застосовувати також і до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, що проводяться зі сторонами, іншими ніж працівники, і оцінюються шляхом посилання на справедливую вартість наданих інструментів власного капіталу. В останньому випадку будь-які посилання на дату надання, що містяться у пунктах 27–29, означатиме посилання на дату, коли суб'єкт господарювання отримує товари або коли контрагент надає послуги суб'єктові господарювання.
- 27 Суб'єкт господарювання повинен визнавати щонайменше отримані послуги, оцінені за справедливою вартістю інструментів власного капіталу на дату їх надання, за винятком випадків коли не відбувається набуття права на ці інструменти власного капіталу внаслідок невиконання умов набуття права (інших, ніж стан ринку), визначених на дату надання. Це положення застосовується незалежно від будь-яких змін в умовах, на яких були надані інструменти власного капіталу, і незалежно від анулювання чи розрахунку за наданими інструментами власного капіталу. Крім того, суб'єкт господарювання повинен визнавати впливи змін, які збільшують загальну суму справедливої вартості угоди, платіж за якою здійснюється на основі акцій, або ж які забезпечують інші переваги для працівника. Керівництво із застосування цієї вимоги наводиться у Додатку Б.
- 28 Якщо надані інструменти власного капіталу анулюються або ж розрахунки за ними здійснюються протягом періоду набуття права (за винятком анулювання шляхом вилучення права внаслідок невиконання умов його набуття):
- (а) суб'єкт господарювання повинен обліковувати таке анулювання або розрахунок як прискорення набуття права, а отже, повинен негайно визнавати ту суму, яка за інших умов була б визнана як сума за послуги, отримані протягом періоду набуття права, що залишився;
 - (б) будь-який платіж, здійснений на користь працівника при анулюванні або розрахунку за наданими інструментами власного капіталу, слід обліковувати як викуп частки власного капіталу (тобто як вилучення з власного капіталу), за винятком тієї частки оплати, яка перевищує справедливую вартість наданих інструментів власного капіталу, оцінених на дату викупу. Будь-яке таке перевищення слід визнавати як витрати. Однак якщо угода про платіж на основі акцій включала

компоненти зобов'язань, суб'єкт господарювання повинен переоцінити справедливую вартість таких зобов'язань на дату анулювання або здійснення розрахунку. Будь-який платіж, виконаний з метою погашення компоненту зобов'язання, слід відображати в обліку як анулювання зобов'язання;

- (в) якщо працівникові надаються нові інструменти власного капіталу, і на дату їх надання суб'єкт господарювання визначає ці нові інструменти власного капіталу як заміну для анульованих інструментів власного капіталу, то суб'єкт господарювання повинен обліковувати надані на заміну інструменти власного капіталу так само, як і зміну первісно наданих інструментів капіталу, відповідно до положень пункту 27 і Керівництва, наведеного у Додатку Б. Надана додаткова справедлива вартість розраховується як різниця між справедливою вартістю наданих на заміну інструментів власного капіталу і чистою справедливою вартістю анульованих інструментів власного капіталу на дату надання на заміну інструментів власного капіталу. Чистою справедливою вартістю анульованих інструментів власного капіталу є їхня справедлива вартість безпосередньо перед анулюванням, за вирахуванням суми будь-яких платежів, здійснених працівникам при анулюванні цих інструментів власного капіталу, які обліковують як вилучення з власного капіталу відповідно до наведеного вище пункту б). Якщо суб'єкт господарювання не визначає надані нові інструменти власного капіталу як інструменти власного капіталу, що замінюють анульовані інструменти власного капіталу, тоді суб'єкт господарювання повинен обліковувати такі нові інструменти власного капіталу як нове надання інструментів власного капіталу.

- 28A Якщо виконання умов, не пов'язаних з набуттям права, залежить від суб'єкта господарювання або контрагента, то факт невиконання таких умов протягом періоду надання права або суб'єктом господарювання, або контрагентом повинен вважатися суб'єктом господарювання як анулювання.
- 29 Якщо суб'єкт господарювання викупує інструменти власного капіталу, право на які вже набуто, то виплати на користь працівника слід обліковувати як вилучення з власного капіталу, за винятком тієї суми, на яку платіж перевищує справедливую вартість викуплених інструментів капіталу станом на дату викупу. Будь-яке таке перевищення слід визнавати як витрати.

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

- 30 Для операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, суб'єкт господарювання повинен оцінювати придбані товари чи послуги і прийняті зобов'язання за справедливою вартістю таких зобов'язань згідно із вимогами пунктів 31-33Г. Доки зобов'язання не погашене, суб'єкт господарювання повинен переоцінювати справедливую вартість такого зобов'язання на кінець кожного звітного періоду та на дату погашення, визнаючи будь-які зміни справедливої вартості у складі прибутків або збитків за відповідний період.
- 31 Наприклад, суб'єкт господарювання може надати працівникам права на отримання вигід від приросту вартості акцій як складову пакету винагороди; внаслідок цього працівники набувають право на майбутні грошові виплати (а не виплати інструментами власного капіталу), сума яких буде розрахована на основі збільшення ціни акції суб'єкта господарювання відносно визначеного рівня за визначений відрізок часу. Суб'єкт господарювання також може надати працівникам право отримувати майбутні грошові виплати шляхом надання права на акції (зокрема і на акції, які будуть випущені внаслідок виконання опціонів на акції), що погашаються або в обов'язковому порядку (наприклад, при звільненні працівника), або за вибором працівника. Такі угоди є прикладом операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів. Право на отримання вигід від приросту вартості акцій використовується для ілюстрації вимог у пунктах 32-33Г; хоча вимоги цих пунктів застосовуються до усіх операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів.
- 32 Суб'єкт господарювання повинен визнавати отримані послуги і зобов'язання здійснити виплати за цими послугами по мірі надання послуг працівниками. Наприклад, деякі права на отримання вигід від приросту вартості акцій надаються негайно, а отже, від працівників не вимагається завершити визначений період надання послуг, що б отримати право на грошову виплату. Якщо немає протилежних свідчень, суб'єкт господарювання має виходити з припущення, що послуги, надані працівниками в обмін на право на отримання вигід від приросту вартості акцій, були вже отримані. Таким чином, суб'єкт господарювання негайно визнає отримані послуги і зобов'язання здійснити виплати за цими послугами. Якщо права на отримання вигід від приросту вартості акцій не надаються до моменту завершення визначеного періоду

надання послуг працівниками, то суб'єкт господарювання повинен визнавати отримані послуги і зобов'язання сплатити за них по мірі надання послуг працівниками протягом відповідного періоду.

- 33 Зобов'язання слід оцінювати первісно і на кінець кожного звітного періоду до їх погашення за справедливою вартістю прав на отримання вигід від приросту вартості акцій шляхом застосування моделі ціноутворення опціону, враховуючи умови, на яких були надані права на отримання вигід від приросту вартості акцій, і тією мірою, якою працівники надали послуги на відповідну дату Згідно із вимогами пунктів 33А-33Г. Суб'єкт господарювання може змінювати положення та умови, на яких надається платіж на основі акцій з використанням грошових коштів. Керівництво із модифікації платежів на основі акцій, яка змінює їх класифікацію з «з використанням грошових коштів» на «з використанням власного капіталу» наведена у пунктах Б44А – Б44В додатку Б.

Підхід до умов набуття права та умов, не пов'язаних з набуттям права

- 33А Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, може залежати від виконання визначених умов набуття права. Також можуть визначитися певні умови досягнення результатів діяльності, що мають бути виконані, такі як: досягнення певних темпів росту прибутку суб'єкта господарювання або визначене збільшення вартості акцій суб'єкта господарювання. Умови набуття права, відмінні від ринкових умов, не слід брати до уваги при оцінці справедливої вартості платежів, що здійснюються на основі акцій з використанням грошових коштів на дату оцінки. Натомість, умови набуття права, відмінні від ринкових умов, враховуються при оцінці операції шляхом коригування кількості винагород, включених в оцінювання зобов'язань, що виникають в результаті операції.
- 33Б Для застосування вимог, визначених у пункті 33А суб'єкт господарювання повинен визнати суму за товари чи послуги, отримані протягом періоду набуття права. Така сума повинна базуватися на основі найкращої наявної оцінки кількості винагород набуття права на які очікується. Суб'єкт господарювання повинен переглядати цю оцінку, у разі необхідності, якщо подальша інформація свідчатиме, що кількість винагород набуття права на які очікується відрізняється від попередніх оцінок. На дату набуття права суб'єкт господарювання повинен переглянути таку оцінку для приведення її у відповідність фактичній кількості винагород, право на які було в кінцевому результаті набуто.
- 33В Оцінюючи справедливу вартість платежів, що здійснюються на основа акцій з використанням грошових коштів, здійснюючи переоцінку на кінець кожного звітного періоду та на дату розрахунків слід брати до уваги ринкові умови, зокрема цільову ціну акцій, яка визначає як умови набуття права (або можливість виконання угоди), так і умови не пов'язані з набуттям права.
- 33Г В результаті застосування пунктів 30–33В, сукупна сума, визначена в кінцевому результаті за товари чи послуги, отримані як компенсація за платіж, здійснений на основі акцій з використанням грошових коштів, дорівнює сплаченим коштам.

Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, з ознакою розрахунків на нетто-основі для зобов'язань щодо утриманого податку

- 33Г Податкове законодавство або нормативно-правові акти можуть зобов'язати суб'єкт господарювання утримувати суму податкових зобов'язань працівників, що асоціюється із здійсненням платежів на основі акцій і перерахуванням суми, зазвичай грошовими коштами до податкового органу від імені працівників. Щоб виконати ці зобов'язання, умови угоди про платіж на основі акцій повинні дозволяти або вимагати від суб'єкта господарювання утримувати кількість інструментів власного капіталу, еквівалентну грошовій вартості податкових зобов'язань працівників із загальної кількості інструментів власного капіталу, що (у іншому випадку) могли б бути випущені для працівника внаслідок виконання угоди (або набуття права) платежів на основі акцій (тобто угода про платіж на основі акцій має ознаки розрахунків “на нетто-основі”).
- 33Д Як виняток із вимог у пункті 34, операція, описана у пункті 33Г, класифікується в цілому як операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу якби вона була таким чином класифікована за відсутності ознак розрахунків на нетто-основі.
- 33Е Суб'єкт господарювання застосовує пункт 29 цього Стандарту для обліку утримання акцій для фінансування виплати податковому органу за податковими зобов'язаннями працівників, пов'язаних з платежем на основі акцій. Тому здійснений платіж обліковується як вирахування з власного капіталу утриманими акціями, за винятком випадків, коли платіж перевищує справедливу вартість на дату розрахунків на нетто-основі за інструментами власного капіталу які були утримані.

33Є Виняток у пункті 33Д не застосовується до:

- (а) угод про платіж на основі акцій з ознакою розрахунків на нетто-основі, щодо якої суб'єкт господарювання не має зобов'язань, передбачених податковим законодавством чи нормативно-правовими актами, утримувати суму податкових зобов'язань працівників, пов'язаних з таким платежем на основі акцій; або
- (б) будь-які інструменти власного капіталу, за якими суб'єкт господарювання утримує більше ніж становлять податкові зобов'язання працівників, пов'язані з платежем на основі акцій (тобто суб'єкт господарювання утримує суму акцій, що перевищує грошову вартість податкових зобов'язань працівників). Такі утримувані надлишкові акції обліковуються як операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, коли ця сума виплачується працівникові грошовими коштами (або іншими активами).

Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з можливістю розрахунків грошовими коштами

- 34 У випадку проведення операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, у яких умови угоди надають суб'єктові господарювання або контрагенту можливість вибору форми розрахунку за цією операцією – чи то з використанням грошових коштів (або інших активів), чи то шляхом випуску інструментів власного капіталу, – суб'єкт господарювання відображає в обліку таку операцію (або її складові) як операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, якщо, та тією мірою суб'єкт господарювання прийняв зобов'язання здійснити розрахунок грошовими коштами або іншими активами, або як платіж розрахунку за яким здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, тією мірою в якій таке зобов'язання не було прийняте суб'єктом господарювання,

Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, а умови угоди надають контрагентові можливість вибору форми розрахунку

- 35 Якщо суб'єкт господарювання надає контрагентові право вибору форми розрахунку за операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій, а саме: з використанням грошових коштів⁴ або шляхом випуску інструментів власного капіталу, – то тим самим цей суб'єкт господарювання надає складний фінансовий інструмент, який містить борговий компонент (тобто право контрагента вимагати оплати грошовими коштами) і компонент власного капіталу (тобто право контрагента вимагати оплати інструментами власного капіталу, а не грошовими коштами). Для операцій зі сторонами, іншими ніж працівники, у яких справедлива вартість отриманих товарів чи послуг оцінюється безпосередньо, суб'єкт господарювання повинен оцінювати компонент капіталу, що входить до складу складного фінансового інструменту, як різницю між справедливою вартістю отриманих товарів чи послуг і справедливою вартістю боргового компоненту на дату отримання товарів чи послуг.
- 36 Для інших операцій (зокрема для операцій з працівниками) суб'єкт господарювання повинен оцінювати справедливую вартість складного фінансового інструмента на дату оцінки з урахуванням умов, на яких були надані права на грошові кошти або на інструменти власного капіталу.
- 37 Для застосування положень пункту 36 суб'єкт господарювання повинен спочатку оцінити справедливую вартість боргового компонента, а потім оцінити справедливую вартість компонента капіталу, враховуючи, що контрагент повинен відмовитись від права на отримання грошових коштів для того, що б отримати інструмент власного капіталу. Справедлива вартість складного фінансового інструмента є сумою справедливої вартості обох його компонентів. Однак операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, та у яких контрагент має можливість вибору форми розрахунку, часто структуровані таким чином, що б справедлива вартість обох альтернатив погашення була однаковою. Наприклад, контрагент може мати вибір – отримати опціон на акції або права на отримання вигід (у формі грошової компенсації) від приросту вартості акцій. У таких випадках справедлива вартість компонента капіталу дорівнює нулю, а отже, справедлива вартість складного фінансового інструментає такою самою, як і справедлива вартість боргового

⁴ В пунктах 35–43 всі посилання на грошові кошти також включають інші активи суб'єкта господарювання.

компонента. І навпаки, якщо справедлива вартість альтернативних форм розрахунку є різною, то справедлива вартість компонента капіталу, як правило, буде вищою від нуля, а отже, справедлива вартість складного фінансового інструмента буде вища, ніж справедлива вартість боргового компонента.

- 38 Суб'єктові господарювання слід окремо відображати в обліку товари або послуги, отримані чи придбані за кожним компонентом складного фінансового інструмента. За борговим компонентом суб'єкт господарювання повинен визнавати придбані товари чи послуги і зобов'язання розраховуватися за ці товари чи послуги по мірі їх постачання/надання контрагентом, відповідно до вимог, що стосуються операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів (пункти 30–33). Для компоненту капіталу (якщо він є), суб'єкт господарювання повинен визнавати отримані товари чи послуги і збільшення власного капіталу по мірі постачання товарів чи надання послуг контрагентом, відповідно до вимог, що стосуються операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу (пункти 10–29).
- 39 На дату розрахунку суб'єкт господарювання повинен повторно оцінити зобов'язання за його справедливою вартістю. Якщо при розрахунку замість виплати грошовими коштами суб'єкт господарювання випускає інструменти власного капіталу, таке зобов'язання має бути віднесене безпосередньо на власний капітал як відшкодування за випущені інструменти власного капіталу.
- 40 Якщо при розрахунку суб'єкт господарювання здійснює виплати грошовими коштами замість випуску інструментів власного капіталу, така форма оплати має застосовуватися для повного погашення цього зобов'язання. Будь-який раніше визнаний компонент капіталу має залишатися у складі власного капіталу. Якщо контрагент обирає оплату грошовими коштами, він тим самим відмовляється від права отримати інструменти власного капіталу. Однак ця вимога не означає, що суб'єкт господарювання не може визнати переведення всередині власного капіталу, тобто переміщення з однієї складової власного капіталу до іншої.

Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, а умови угоди надають суб'єктові господарювання право вибору форми розрахунку

- 41 Для операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, а умови угоди надають суб'єктові господарювання можливість вибору форми розрахунку – з використанням грошових коштів або шляхом випуску інструментів власного капіталу, – такий суб'єкт господарювання повинен визначити, чи має він поточне зобов'язання здійснити розрахунок грошовими коштами і відповідним чином відобразити в обліку операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій. Суб'єкт господарювання має поточне зобов'язання здійснити розрахунок грошовими коштами, якщо вибір форми розрахунку з використанням інструментів власного капіталу не є комерційно обґрунтованим (наприклад, якщо суб'єктові господарювання законодавчо заборонено випускати акції), або суб'єкт господарювання має попередню практику чи визначену політику оплати грошовими коштами, або ж це є його звичайна форма розрахунку, якщо контрагент звертається з відповідним проханням про оплату грошовими коштами.
- 42 Якщо суб'єкт господарювання має поточне зобов'язання здійснити розрахунок грошовими коштами, він повинен відображати таку операцію в обліку відповідно до вимог щодо операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, визначених у пунктах 30–33.
- 43 Якщо такого зобов'язання немає, суб'єкт господарювання відображає таку операцію в обліку відповідно до вимог щодо операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, визначених у пунктах 10-29. При проведенні розрахунків:
- (а) якщо суб'єкт господарювання обирає форму оплати з використанням грошових коштів, ця виплата грошових коштів має відобразитися в обліку як викуп частки власного капіталу, тобто як вилучення з власного капіталу, за винятком випадків, визначених далі у пункті в);
 - (б) якщо суб'єкт господарювання обирає форму оплати з випуском інструментів власного капіталу, тоді подальше відображення в обліку не вимагається (за винятком переведення з однієї складової власного капіталу до іншої, за необхідності), за винятком випадків, визначених далі у пункті в);
 - (в) якщо суб'єкт господарювання обирає форму оплати, що має більшу справедливую вартість на дату проведення оплати, то такий суб'єкт господарювання повинен відображати в обліку додаткові витрати на надану вищу вартість, тобто відображати різницю між сумою сплачених грошових коштів і справедливою вартістю інструментів власного капіталу, які були б випущені в іншому випадку, або ж різницю між справедливою вартістю випущених інструментів власного капіталу і сумою грошових коштів, яка була б сплачена в іншому випадку, залежно від обраного підходу.

Операції між суб'єктами господарювання зі складу групи, платіж за якими здійснюється на основі акцій (зміни 2009 р.)

- 43А Для внутрішньогрупових операцій між суб'єктами господарювання, платіж за якими здійснюється на основі акцій, суб'єкт господарювання, що отримує товари або послуги, у своїх окремих або індивідуальних фінансових звітах оцінює отримані товари або послуги відповідно до порядку оцінки операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням або інструментів власного капіталу, або грошових коштів, оцінюючи враховуючи:
- (а) характер отриманих винагород та
 - (б) свої власні права і зобов'язання.
- Сума, визнана суб'єктом господарювання, що отримує товари або послуги, може відрізнятися від суми, визнаної консолідованою групою або іншим суб'єктом господарювання зі складу групи, що здійснює платіж за операцією на основі акцій.
- 43Б Суб'єкт господарювання, що отримує товари або послуги, оцінює отримані товари або послуги як операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, якщо:
- (а) надана винагорода є інструментами його власного капіталу, або
 - (б) у суб'єкта господарювання немає зобов'язання здійснювати розрахунок за операцією на основі акцій.
- Суб'єкт господарювання у подальшому здійснює переоцінку такої операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, лише на предмет зміну неринкових умов надання прав відповідно до пунктів 19–21. За будь-яких інших обставин суб'єкт господарювання, що отримує товари або послуги, оцінює такі отримані товари або послуги як операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів.
- 43В Суб'єкт господарювання, що здійснює платіж за операцією на основі акцій, за товари чи послуги, отримані іншим суб'єктом господарювання зі складу групи, визнає таку операцію як операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу лише якщо платіж здійснюється інструментами власного капіталу цього суб'єкта господарювання. В іншому випадку операція визнається як операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів.
- 43Г Деякі операції групи передбачають угоди про погашення, які вимагають, щоб один суб'єкт господарювання зі складу групи компенсував іншому суб'єктові господарювання зі складу групи платежі на основі акцій, проведені останнім на користь постачальників товарів або послуг. У таких випадках суб'єкт господарювання, що отримує товари або послуги, обліковує операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій, відповідно до пункту 43Б, незалежно від угод про погашення всередині групи.

Розкриття інформації

- 44 Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дасть змогу користувачам фінансової звітності зрозуміти характер і обсяг угод, платіж за якими здійснюється на основі акцій, чинних протягом відповідного періоду.
- 45 Для реалізації принципу, викладеного у пункті 44, суб'єкт господарювання повинен розкривати щонайменше таку інформацію:
- (а) опис кожного виду угоди, платіж за якою здійснюється на основі акцій, що існувала в будь-який момент протягом відповідного періоду, включаючи загальні умови кожної з угод, як-от вимоги для набуття права, максимальний строк наданих опціонів і метод розрахунку (наприклад, грошовими коштами або інструментами власного капіталу). За наявності угод з суттєво подібними умовами, суб'єкт господарювання може об'єднувати цю інформацію, якщо немає потреби в окремому розкритті кожної угоди для дотримання принципу, наведеного у пункті 44;
 - (б) кількість і середньозважені ціни виконання опціонів на акції за кожною з наведених далі груп опціонів:
 - (i) невиконані на початок періоду;
 - (ii) надані протягом періоду;
 - (iii) вилучені протягом періоду;

- (iv) виконані протягом періоду;
 - (v) строк яких закінчився протягом
 - (vi) невиконані на кінець періоду;
 - (vii) такі, що підлягають виконанню станом на кінець періоду;
- (в) для опціонів на акції, які були виконані протягом періоду, – середньозважену ціну акції на дату виконання. Якщо протягом періоду опціони виконувалися на регулярній основі, суб'єкт господарювання може розкривати середньозважену ціну акції протягом зазначеного періоду;
- (г) для невиконаних опціонів на акції станом на кінець періоду – діапазон цін виконання і середньозважений строк дії, що залишився згідно з контрактом. Якщо діапазон цін виконання широкий, тоді невиконані опціони слід розподілити на категорії, які дадуть змогу оцінити кількість і строк можливого випуску додаткових акцій, а також суму грошових коштів, яка може бути отримана внаслідок виконання цих опціонів.

46 Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дасть змогу користувачам фінансової звітності зрозуміти, як визначалася справедлива вартість товарів чи послуг, отриманих протягом періоду, або справедлива вартість інструментів власного капіталу, наданих протягом періоду.

47 Якщо суб'єкт господарювання оцінював справедливу вартість товарів чи послуг, отриманих як відшкодування за інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання, за непрямим методом на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, то для дотримання принципу, наведеного в пункті 46, суб'єкт господарювання повинен розкривати щонайменше таку інформацію:

- (а) для опціонів на акції, наданих протягом періоду, – середньозважену справедливу вартість цих опціонів на дату оцінки та інформацію щодо способу оцінки цієї справедливої вартості, у тому числі:
 - (і) застосовану модель ціноутворення опціону, включаючи середньозважену ціну акції, ціну виконання, очікувані цінові коливання, строк чинності опціону, очікувані дивіденди, безризикову ставку відсотка та будь-яку іншу інформацію, використану у моделі, в тому числі застосований метод і припущення, зроблені для відображення впливів у результаті очікуваного дострокового виконання;
 - (ii) спосіб, у який були визначені очікувані цінові коливання, включаючи пояснення міри, якою очікувані коливання ґрунтувались на історичних коливаннях; та
 - (iii) інформацію про те, чи були враховані при оцінці справедливої вартості інші характеристики наданого опціону, такі як стан ринку.
- (б) щодо інших інструментів власного капіталу, наданих протягом періоду (тобто інструментів, інших ніж опціон на акції), – кількість та середньозважену справедливу вартість цих інструментів власного капіталу на дату оцінки та інформацію щодо методу оцінки цієї справедливої вартості, у тому числі:
 - (і) інформацію про спосіб визначення справедливої вартості, якщо її оцінка не базувалася на наявній ринковій ціні;
 - (ii) інформацію про те, чи були включені до оцінки справедливої вартості очікувані дивіденди і як саме; та
 - (iii) інформацію про те, чи були враховані при оцінці справедливої вартості будь-які інші характеристики наданих інструментів власного капіталу, і як саме;
- (в) для угод, платіж за якими здійснюється на основі акцій, та до яких були внесені зміни протягом періоду:
 - (і) пояснення стосовно цих змін;
 - (ii) додаткову справедливу вартість надану (як результат цих змін); та
 - (iii) інформацію щодо способу оцінки наданої додаткової справедливої вартості, відповідно до вимог, що наведені вище в пунктах (а) і (б) (якщо це доречно).

48 Якщо протягом періоду суб'єкт господарювання прямо оцінював справедливу вартість отриманих товарів

чи послуг, цей суб'єкт господарювання повинен розкривати, як була визначена така справедлива вартість (наприклад, чи оцінювали справедливу вартість за ринковою ціною товарів чи послуг).

- 49 Якщо суб'єкт господарювання спростував припущення, наведене в пункті 13, він має розкривати цей факт і наводити пояснення причин спростування цього припущення.
- 50 **Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дасть змогу користувачам фінансової звітності зрозуміти вплив операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, на прибутки чи збитки суб'єкта господарювання за період і на його фінансовий стан.**
- 51 Для дотримання принципу, наведеного в пункті 50, суб'єкт господарювання повинен розкривати щонайменше таку інформацію:
- (а) загальну суму витрат за період, що виникли в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, і за якими отримані товари чи послуги не відповідали критеріям визнання як активи, у результаті чого вони були негайно визнані як витрати; включаючи окреме розкриття тієї частки загальних витрат, яка виникає в результаті операцій, відображених в обліку як операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу;
 - (б) щодо зобов'язань, які виникають у результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій:
 - (і) загальну суму балансової вартості на кінець періоду;
 - (іі) загальну внутрішню вартість на кінець періоду тих зобов'язань, за якими на кінець періоду контрагент набув право на отримання грошових коштів або інших активів (наприклад, набуті права на компенсацію приросту вартості акцій).
- 52 Якщо інформація, розкриття якої вимагає цей Стандарт, не відповідає принципам, визначеним у пунктах 44, 46 та 50, то суб'єкт господарювання повинен розкривати таку додаткову інформацію, яка необхідна для забезпечення виконання цих вимог. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання класифікував будь-які операції, платежі за якими здійснюються на основі акцій як власний капітал у відповідності з пунктом 33Д, суб'єкт господарювання повинен розкрити оцінку суми що очікує перерахування до податкового органу для погашення податкових зобов'язань працівників, коли необхідно повідомити користувачів про майбутній вплив грошових потоків пов'язаних з угодою про платіж на основі акцій.

Перехідні положення

- 53 У випадку операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до акцій, опціонів на акції та до інших інструментів власного капіталу, які були надані після 7 листопада 2002 р. і за якими набуття права ще не відбулося на момент набрання чинності цим МСФЗ.
- 54 Суб'єкти господарювання заохочуються до застосування цього МСФЗ для обліку інших наданих інструментів власного капіталу (хоча таке застосування не є обов'язковим), якщо суб'єкт господарювання оприлюднив справедливу вартість таких інструментів власного капіталу, визначену на дату оцінки.
- 55 Суб'єкт господарювання повинен відкоригувати у звітності всю порівняльну інформацію, яка відноситься до всіх наданих інструментів власного капіталу, до яких був застосований цей МСФЗ, і, якщо доречно, відкоригувати залишки нерозподілених прибутків на початок періоду для найбільш раннього періоду.
- 56 Для всіх наданих інструментів власного капіталу, до яких не застосовувався цей Стандарт (наприклад, інструменти капіталу, надані до 7 листопада 2002 р. включно) суб'єкт господарювання повинен у будь-якому випадку розкривати інформацію згідно з вимогами, наведеними в пунктах 44 і 45.
- 57 Якщо після набрання чинності цим МСФЗ суб'єкт господарювання змінює умови надання інструментів власного капіталу, до яких не застосовувався цей стандарт, такий суб'єкт господарювання повинен в будь-якому випадку застосовувати положення пунктів 26–29 для обліку будь-яких таких змін.

МСФЗ 2

- 58 Для зобов'язань, які виникають у результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, що існують на дату набрання чинності цим МСФЗ, суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт ретроспективно. Для таких зобов'язань суб'єкт господарювання повинен відкоригувати у звітності всю порівняльну інформацію, у тому числі залишок нерозподілених прибутків на початок періоду для найбільш раннього періоду, у якому була відкоригована порівняльна інформація. Суб'єкт господарювання не повинен коригувати порівняльну інформацію, якщо вона відноситься до періоду чи дати до 7 листопада 2002 р.
- 59 Суб'єкти господарювання заохочуються до ретроспективного застосування цього МСФЗ до інших зобов'язань, які виникають у результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, наприклад, до зобов'язань, розрахунок за якими був здійснений у період, за який подається порівняльна інформація. Таке застосування не є обов'язковим.
- 59А Суб'єкти господарювання застосовують зміни у пунктах 30-31, 33-33С і Б44А-Б44В як зазначено нижче. Попередні періоди не повинні перераховуватись.
- (а) Зміни в пунктах Б44А-Б44В застосовуються лише до модифікацій, які відбулися на дату або після дати, коли суб'єкт вперше застосовує зміни.
 - (б) Зміни в пунктах 30-31 та 33-33Г застосовуються до операцій платіж за якими здійснюється на основі акцій, що не були здійснені на дату, коли суб'єкт господарювання вперше застосовує зміни, та до операцій, платежі за якими здійснюються на основі акцій з датою надання на або після дати коли суб'єкт господарювання вперше застосовує зміни. Для нездійснених операцій, платежі за якими здійснюються на основі акцій, наданих до дати коли суб'єкт господарювання вперше застосовує зміни, суб'єкт господарювання повинен переоцінити зобов'язання на цю дату та визнати ефект від переоцінки на відкриття нерозподіленого прибутку (або іншого компонента власного капіталу, якщо це доцільно) у звітному періоді, в якому вперше застосовуються зміни.
 - (в) Зміни в пунктах 33Г-33С та зміни у пункті 52 застосовуються до операцій платіж за якими здійснюється на основі акцій, які не здійснені (або право набуто але не використане), на дату, коли суб'єкт господарювання вперше застосовує зміни та до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, з датою надання на або після дати, коли суб'єкт господарювання вперше застосовує зміни. Для нездійснених операцій (або таких, за якими право набуто але не використане), платежі за якими здійснюється на основі акцій (чи їх компонентів) що попередньо були класифіковані як платежі на основі акцій з використанням грошових коштів, а зараз класифікуються як платежі на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу у відповідності до змін, суб'єкт господарювання повинен перекласифікувати балансову вартість зобов'язань із платежів на основі акцій до власного капіталу на дату першого застосування змін.
- 59Б Незважаючи на вимоги пункту 59А, суб'єкт господарювання може застосовувати зміни, передбачені пунктом 63Г ретроспективно з дотриманням перехідних положень передбачених пунктами 53–59 цього Стандарту, відповідно до *МСБО 8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки*, тільки в тому випадку, якщо це можливо зробити без застосування судження заднім числом. Якщо суб'єкт господарювання обирає ретроспективне застосування, він повинен застосовувати його до усіх змін, відповідно до *Класифікації та оцінки операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій* (Зміни до МСФЗ 2).

Дата набрання чинності

- 60 Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до річних періодів, що починаються 1 січня 2005 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до періоду, що починається до 1 січня 2005 р., він розкриває цей факт.
- 61 МСФЗ 3 (переглянутий у 2008 р.) і документ *Вдосконалення МСФЗ*, видані у квітні 2009 р., змінили пункт 5. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Застосування раніше вказаної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий у 2008 р.) для більш раннього періоду, вказані зміни мають застосовуватись до цього більш раннього періоду.
- 62 Суб'єкт господарювання застосовує ретроспективно у річних періодах, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше, такі зміни:
- (а) вимоги пункту 21А щодо підходу до умов, не пов'язаних з набуттям права;
 - (б) переглянуті визначення “набувати (право)” та “умови набуття”, наведені у Додатку А;

(в) зміни в пунктах 28 та 28А щодо анулювання.

Дострокове застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни за період, що починається до 1 січня 2009 р., цей факт потрібно розкривати.

63 Суб'єкт господарювання застосовує зміни, внесені документом *Операції групи, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів*, виданим у червні 2009 р. ретроспективно, залежно від перехідних положень, викладених у пунктах 53–59, відповідно до МСБО 8 для річних періодів, що починаються 1 січня 2010 р. або пізніше:

(а) зміна пункту 2, видалення пункту 3 та включення пунктів 3А та 43А–43Г та пунктів Б45, Б47, Б50, Б54, Б56–Б58 та Б60 у Додатку Б стосовно обліку операцій між суб'єктами господарювання зі складу групи.

(б) переглянуті визначення у Додатку А таких термінів:

- операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів,
- операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу,
- угода про платіж на основі акцій та
- операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій.

Якщо інформації, необхідної для ретроспективного застосування, немає, суб'єкт господарювання відображає у своєму окремому або індивідуальних фінансових звітах суми, що раніше були визнані в консолідованих фінансових звітах групи. Дострокове застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для періоду, що починається до 1 січня 2010 р., то він розкриває цей факт.

63А МСФЗ 10 *Консолідована фінансова звітність* та МСФЗ 11, видані в травні 2011 р., змінили пункт 5 і Додаток А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 10 та МСФЗ 11.

63Б Документ *Щорічні вдосконалення МСФЗ Цикл 2010–2012 рр.*, виданий у грудні 2013 р., змінив пункти 15 і 19. Було змінено визначення "умов набуття права" та "ринкова умова" у Додатку А, а також додано визначення "умова досягнення результатів діяльності" та "умова надання послуги". Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну перспективно до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, для яких дата надання гранту – 1 липня 2014 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.

63В МСФЗ 9, виданий у липні 2014 року, доповнено пунктом 6. Суб'єкт господарювання застосовує цю поправку, коли застосовує МСФЗ 9.

63Г *Класифікація та оцінка операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій* (Зміни до МСФЗ 2), видана у червні 2016 року, внесла зміни до пунктів 19, 30-31, 33, 52 та 63 та додали пункти 33А-33Є, 59А – 59Б, 63Г та Б44А-Б44В та пов'язані з ними заголовки. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці поправки для річних періодів, що починаються з 1 січня 2018 року або пізніше. Застосування до вказаної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.

63Г *Зміни до посилань на Концептуальну основу у стандартах МСФЗ*, видані у 2018 році, внесли зміни у виноску до визначення інструменту власного капіталу в Додатку А. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати цю поправку для річних періодів, що починаються з 1 січня 2020 року або пізніше. Дострокове застосування дозволяється, якщо суб'єкт господарювання одночасно застосовує всі інші поправки, внесені *Змінами до посилань на Концептуальну основу у стандартах МСФЗ*. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати зміни до МСФЗ 2 ретроспективно, з урахуванням перехідних положень визначених пунктами 53–59 цього Стандарту, відповідно до *МСБО 8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки*. Однак якщо суб'єкт господарювання визначить, що ретроспективне застосування було б недоцільним або передбачало б необґрунтовані витрати чи зусилля, він застосовує зміни до МСФЗ 2, посилаючись на пункти 23–28, 50–53 та 54Д у МСБО 8.

Вилучення тлумачень

64 Документ *Операції групи, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів*, виданий у червні 2009 р., замінює КТМФЗ 8 *Сфера застосування МСФЗ 2* та КТМФЗ 11 *МСФЗ 2: операції з власними викупленими акціями та акціями суб'єктів господарювання зі складу групи*. Зміни, внесені цим документом, включили попередні вимоги, викладені в КТМФЗ 8 та КТМФЗ 11 таким чином:

МСФЗ 2

- (а) змінений пункт 2 і доданий пункт 13А стосовно обліку операцій, у яких суб'єкт господарювання не може ідентифікувати конкретно деякі або всі отримані товари або послуги. Ці вимоги були чинними для річних періодів, що починаються 1 травня 2006 р. або пізніше.
- (б) додані пункти Б46, Б48, Б49, Б51–Б53, Б55, Б59 та Б61 у Додатку Б стосовно обліку операцій між суб'єктами господарювання зі складу групи. Ці вимоги були чинними для річних періодів, що починаються 1 березня 2007 р. або пізніше.

Ці вимоги застосовувалися ретроспективно відповідно до вимог МСБО 8, залежно від положень перехідного періоду, викладених в МСФЗ 2.

Додаток А

Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною складовою МСФЗ.

<p>операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів (cash-settled share-based payment transaction)</p>	<p>Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій, у якій суб'єкт господарювання купує товари або 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) інструментів власного капіталу (в тому числі опціонів на акції) цього суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта господарювання зі складу групи.</p>
<p>працівники та інші сторони, що надають подібні послуги (employees and others providing similar services)</p>	<p>Особи, які надають персональні послуги суб'єктові господарювання, і при цьому: (а) особи розглядаються як працівники для юридичних чи податкових цілей, (б) особи, які працюють для суб'єкта господарювання під його керівництвом так само, як особи, які вважаються працівниками для юридичних чи податкових цілей, або надані особами послуги подібні до послуг, що надаються працівниками. Цей термін охоплює, наприклад, увесь управлінський персонал, тобто тих осіб, які мають повноваження та є відповідальними за планування, управління та контроль за діяльністю суб'єкта господарювання, включаючи невиконавчих директорів.</p>
<p>інструмент власного капіталу (equity instrument)</p>	<p>Будь-який договір, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань⁵</p>
<p>наданий інструмент власного капіталу (equity instrument granted)</p>	<p>Право (умовне чи безумовне) на інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання, надане ним іншій стороні за угодою про платіж на основі акцій.</p>
<p>операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій, з використанням інструментів власного капіталу (equity-settled sharebased payment transaction)</p>	<p>Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій, у якій суб'єкт господарювання</p> <p>(а) отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання (включаючи акції або опціони на акції), або</p> <p>(б) отримує товари або послуги, але не має зобов'язання здійснити платіж за цією операцією з постачальником.</p>
<p>справедлива вартість (fair value)</p>	<p>Сума, за яку може бути обмінаний актив, погашене зобов'язання або може бути обмінаний наданий інструмент власного капіталу між обізнаними, зацікавленими сторонами, які здійснюють операції на добровільній основі.</p>
<p>дата надання (grant date)</p>	<p>Дата, на яку суб'єкт господарювання та інша сторона (включаючи працівника) укладають угоду про платіж на основі акцій, тобто коли суб'єкт господарювання та контрагент встановлюють спільне розуміння умов угоди. На дату надання суб'єкт господарювання передає контрагенту право на грошові кошти, інші активи або інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання, за умови виконання визначених умов набуття права. Якщо така угода підлягає затвердженню (наприклад, акціонерами), тоді дата надання – це дата затвердження.</p>
<p>внутрішня вартість (intrinsic value)</p>	<p>Різниця між справедливою вартістю акцій, на які контрагент має право (умовне чи безумовне) підписатися або які він має право отримати, та ціною (якщо є), яку контрагент повинен (чи буде повинен) сплатити, за ці акції. Наприклад, опціон на акції з ціною виконання 15 ОВ⁶, справедлива вартість яких становить 20 ОВ, має внутрішню вартість 5 ОВ.</p>

⁵ Концептуальна основа фінансової звітності, прийнята у 2018 році визначає зобов'язання як теперішній обов'язок суб'єкта господарювання передати економічний ресурс унаслідок минулих подій.

⁶ У цьому додатку грошові суми деноміновані у "одиницях валюти (ОВ)".

ринкова умова (market condition)

Умова результатів діяльності, від якої залежить ціна виконання, передача права або можливість виконання **інструментів власного капіталу**, і яка пов'язана з ринковою ціною (або вартістю) **інструментів власного капіталу** суб'єкта господарювання (або інструментів власного капіталу іншого суб'єкта господарювання у тій самій групі), наприклад,

- (а) досягнення визначеної ціни акції або визначеної суми **внутрішньої вартості опціону на акції**; або
- (б) досягнення визначеного показника, який базується на співвідношенні ринкової ціни (або вартості) **інструментів власного капіталу** суб'єкта господарювання (або інструментів власного капіталу іншого суб'єкта господарювання у тій самій групі) та індексу ринкових цін на **інструменти капіталу** інших суб'єктів господарювання.

Ринкова умова вимагає від контрагента завершити визначений строк надання послуги (тобто **умова надання послуги**); умова надання послуги може бути явною або неявною.

дата оцінки (measurement date)

Дата, на яку оцінюється **справедлива вартість наданих інструментів власного капіталу** для цілей цього МСФЗ. Стосовно операцій з **працівниками та іншими особами, що надають подібні послуги**, дата оцінки – це **дата надання**. Стосовно операцій зі сторонами, іншими ніж працівники (та ті, хто надає подібні послуги), дата оцінки – це дата, на яку суб'єкт господарювання отримує товари або контрагент надає послуги.

мова досягнення результатів діяльності (performance condition)

Умова набуття права, яка вимагає:

- (а) від контрагента завершити визначений строк надання послуги (тобто **умова надання послуги**); умова надання послуги може бути явною або неявною; та
- (б) визначений цільовий показник діяльності (один або декілька), який має бути досягнутий, поки контрагент надає послугу, яка вимагається в пункті (а).

Період досягнення цільового показника діяльності (одного або декількох): а) не може тривати після закінчення періоду надання послуги; та

б) може розпочинатися до початку періоду надання послуги за умови, що дата початку цільового показника не буде набагато раніше, ніж початок періоду надання послуги.

Цільовий показник визначається шляхом посилання на:

- (а) власне функціонування чи діяльність суб'єкта господарювання чи функціонування чи діяльність іншого суб'єкта господарювання у тій самій групі (тобто неринкова умова); або
- (б) ціну (або вартість) **інструментів власного капіталу** суб'єкта господарювання або інструментів власного капіталу іншого суб'єкта господарювання у тій самій групі (в тому числі акцій та **опціонів на акції**) (тобто **ринкова умова**).

Цільовий показник може бути пов'язаний або з результатами діяльності суб'єкта господарювання загалом, або деякої частини цього суб'єкта господарювання (чи частини групи), такої як підрозділ або окремих працівників.

ознака оновлення (reload feature)

Умова, яка передбачає автоматичне надання додаткових **опціонів на акції** кожного разу, коли утримувач виконує раніше надані опціони, використовуючи акції суб'єкта господарювання, а не грошові кошти, з метою погашення ціни виконання опціону.

опціон оновлений (reload option)

Новий **опціон на акції**, який надається, коли ціна виконання попереднього опціону на акції погашається акціями.

умова надання послуги (service condition)

Умова набуття права, яка вимагає від іншої сторони завершити визначений період надання послуги, протягом якого послуга надається суб'єктові господарювання. Якщо інша сторона, незалежно від причини, припиняє надавати послугу **протягом періоду набуття права**, то вона не виконала цієї умови. Умова надання послуги не вимагає досягнення цільового показника.

угода про платіж на основі акцій (share-based arrangement)	payment	<p>Угода між суб'єктом господарювання (або іншим суб'єктом господарювання групи⁷ чи будь-яким акціонером будь-якого суб'єкта господарювання зі складу групи) та іншою стороною (включаючи працівника), що надає іншій стороні право отримувати:</p> <p>(а) грошові кошти або інші активи суб'єкта господарювання, суми яких розраховуються на основі ціни (або вартості) інструментів власного капіталу (в тому числі акцій або опціонів на акції) даного суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта господарювання зі складу групи⁷, або</p> <p>(б) інструменти власного капіталу (в тому числі акції або опціони на акції) даного суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта господарювання зі складу групи,</p> <p>якщо виконуються визначені умови щодо набуття права (якщо вони є).</p>
операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій (share-based transaction)	payment	<p>Операція, в якій суб'єкт господарювання</p> <p>(а) отримує товари чи послуги від постачальника таких товарів або послуг (в тому числі працівника) за угодою про платіж на основі акцій, або</p> <p>(б) бере на себе зобов'язання здійснити платіж на користь постачальника за угодою про платіж на основі акцій, що передбачає отримання товарів або послуг від постачальника іншим суб'єктом господарювання зі складу групи.</p>
опціон на акції (share option)		<p>Контракт, який надає утримувачеві право (але не створює зобов'язання) протягом конкретного періоду підписатися на акції суб'єкта господарювання за фіксованою ціною або ціною, яку можна визначити.</p>
набувати (право) (vest)		<p>Отримати право. Згідно з угодою про платіж на основі акцій, право контрагента на отримання грошових коштів, інших активів або інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання вважається набутиим, коли отримання права контрагента більше не залежить від виконання будь-яких умов набуття права.</p>
умови набуття права (vesting conditions)		<p>Умови, які визначають, чи отримує суб'єкт господарювання послуги, які надають іншій стороні право отримувати грошові кошти, інші активи або інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання згідно з угодою про платіж на основі акцій. Умова набуття права є або умовою надання послуги, або умовою результатів діяльності.</p>
період набуття права (vesting period)		<p>Період, протягом якого слід виконати всі визначені умови набуття права щодо угоди про платіж на основі акцій.</p>

7

Група" визначено в Додатку А до МСФЗ 10 *Консолідована фінансова звітність* як "материнське підприємство та його дочірні компанії" з точки зору звітування суб'єкта господарювання кінцевому материнському підприємству

Додаток Б**Керівництво із застосування**

Цей додаток є невід'ємною складовою МСФЗ.

Визначення справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу

- Б1 Пункти Б2–Б41 цього додатка присвячені розгляду оцінки справедливої вартості наданих акцій і опціонів на акції, при цьому увагу зосереджено на конкретних умовах, які є типовими при наданні акцій і опціонів на акції працівникам. Отже, цей розгляд не є вичерпним. Крім того, оскільки питання оцінки, що розглядаються далі, стосуються акцій і опціонів на акції, наданих працівникам, то приймається припущення, що така оцінка справедливої вартості акцій і опціонів на акції здійснюється на дату їх надання. Однак численні питання оцінки, що розглядаються далі (наприклад, визначення очікуваних цінових коливань), також можуть застосовуватися і в контексті оцінки акцій і опціонів на акції, наданих сторонам, іншим ніж працівники, на дату, коли суб'єкт господарювання отримує товари або коли контрагент надає послуги.

Акції

- Б2 Справедлива вартість акцій, наданих працівникам, має оцінюватися за ринковою ціною акцій суб'єкта господарювання (або за розрахунковою ринковою ціною, якщо з акціями суб'єкта господарювання не проводяться операції на ринку), скоригованою для врахування умов, на яких ці акції були надані (за винятком умов набуття права, які виключаються з оцінки справедливої вартості відповідно до пунктів 19-21).
- Б3 Наприклад, якщо працівник не має права на отримання дивідендів протягом періоду набуття права, такий фактор слід брати до уваги, оцінюючи справедливую вартість наданих акцій. Подібним чином, якщо на акції поширюються обмеження щодо передачі після дати набуття права власності, то цей фактор слід брати до уваги, але лише тією мірою, якою такі обмеження, що існують після дати набуття права власності на ці акції, впливатимуть на ціну, яку обізнані, незалежні і зацікавлені сторони будуть згодні сплатити за них. Наприклад, якщо з цими акціями здійснюються активні операції на насиченому і ліквідному ринку, то обмеження на передачу після набуття права власності може несуттєво вплинути (або не вплинути взагалі) на ціну, яку обізнані, зацікавлені учасники ринку будуть згодні сплатити за ці акції. Обмеження стосовно передачі чи інші обмеження, що існують протягом періоду набуття права, не будуть братися до уваги під час оцінювання справедливої вартості наданих акцій на дату їх надання, оскільки ці обмеження спричинені умовами надання права, облік яких здійснюється відповідно до пунктів 19-21.

Опціони на акції

- Б4 Для опціонів на акції, наданих працівникам, часто не існує ринкових цін, оскільки умови, визначені для наданих опціонів, не застосовуються до опціонів, з якими здійснюються операції на ринку. Якщо на ринку не здійснюються операції з опціонами з умовами, подібними до наданих опціонів, то справедливую вартість наданих опціонів оцінюватимуть із застосуванням моделі ціноутворення опціону.
- Б5 Суб'єкт господарювання повинен розглянути чинники, які братимуться до уваги обізнаними, зацікавленими учасниками ринку при виборі моделі ціноутворення опціону, яку слід застосувати. Наприклад, багато опціонів, що надаються працівникам, є довгостроковими і, як правило, можуть бути виконані протягом періоду між датою набуття права і завершенням строку чинності опціону, але часто виконуються достроково. Ці чинники слід брати до уваги, оцінюючи справедливую вартість опціонів на дату надання. Для багатьох суб'єктів господарювання це може не дозволити використання формули Блека-Шоулза Мертона, яка не враховує можливості виконання опціону до завершення строку його чинності і може не врахувати належним чином вплив очікуваного дострокового виконання. Ця формула також не враховує того, що очікувані коливання та інші складові моделі можуть змінюватися протягом строку чинності опціону. Однак на опціони на акції з відносно коротким строком дії угоди або ж на ті, що їх мають виконати невдовзі після дати набуття права, визначені вище фактори можуть і не поширюватися. У таких випадках формула Блека-Шоулза-Мерттона може забезпечити визначення вартості, яка суттєво не відрізнятиметься від результату, який був би отриманий при використанні більш гнучкої моделі ціноутворення опціону.
- Б6 Усі моделі ціноутворення опціону щонайменше беруть до уваги такі фактори:
- (а) ціну виконання опціону;
 - (б) строк чинності опціону;
 - (в) поточну ціну базових акцій;
 - (г) очікувані коливання ціни на акцію;

- (г) очікувані дивіденди на акції (якщо доречно);
- (д) безризикову ставку відсотка протягом строку чинності опціону.
- Б7 Слід брати до уваги й інші чинники, що їх розглядатимуть обізнані, зацікавлені учасниками ринку, визначаючи ціну (за винятком умов набуття права власності й ознак оновлення, які не включаються до оцінки справедливої вартості відповідно до пунктів 19–22).
- Б8 Наприклад, опціон, наданий працівникові, як правило, не може бути виконаним протягом визначених періодів (наприклад, протягом періоду набуття права або протягом періодів, визначених органами, які регулюють діяльність ринків цінних паперів). Цей чинник слід брати до уваги, якщо застосована модель ціноутворення опціонів в протилежному випадку базуватиметься на припущенні, що такий опціон може бути виконаний у будь-який момент протягом строку його чинності. Однак, якщо суб'єкт господарювання застосовує модель ціноутворення опціону, призначену для оцінки опціонів, що можуть бути виконаними лише в кінці строку їх чинності, тоді вносити коригування для врахування неможливості виконання опціонів протягом періоду набуття права (або будь-яких інших періодів протягом строку чинності опціону) немає потреби, оскільки застосована модель виходить з припущення, що опціони не можуть бути виконаними впродовж цих періодів.
- Б9 Іншим чинником, характерним для опціонів на акції, наданих працівникам, є можливість дострокового виконання опціону (наприклад, через те, що опціон не підлягає вільній передачі, або якщо працівник у разі звільнення повинен виконати всі опціони, на які він набув право). Ці впливи очікуваної дострокової реалізації слід брати до уваги, як зазначається в пунктах Б16-Б21.
- Б10 Чинники, що їх обізнані і зацікавлені учасники ринку не беруть до уваги при визначенні ціни опціону на акції (або іншого інструмента власного капіталу), не слід брати до уваги під час оцінювання справедливої вартості наданих опціонів на акції (або інших інструментів власного капіталу). Наприклад, у випадку опціонів на акції, наданих працівникам, чинники, які впливають на вартість опціону з точки зору одного окремо взятого працівника, не є доречними для визначення ціни, яку встановлять обізнані і зацікавлені учасники ринку.

Дані, що використовуються для різних моделей ціноутворення опціонів

- Б11 Мета оцінки очікуваних цінових коливань і дивідендів за базовими акціями полягає у наближенні до очікувань, які могли б бути відображені на поточному ринку або враховані при обговоренні ціни обміну опціону. Аналогічно, мета оцінки впливу дострокового виконання опціонів на акції працівників полягає у наближенні до очікувань, які зовнішній учасник, що має доступ до детальної інформації про особливості виконання опціонів працівниками, розробив б, виходячи з інформації, наявної на дату надання.
- Б12 Імовірно, часто існуватиме діапазон обґрунтованих очікувань стосовно майбутніх коливань, дивідендів і особливостей виконання. Якщо це так, слід обчислити очікувану вартість і зробити це шляхом зважування (оцінювання) кожної суми в межах діапазону відносно ймовірності її настання.
- Б13 Очікування стосовно майбутнього, як правило, базуються на попередньому досвіді і змінюються, якщо, за обґрунтованими очікуваннями, майбутнє відрізнятиметься від минулого. За певних обставин фактори, що піддаються визначенню, можуть свідчити про те, що нескоригований історичний досвід є доволі поганою основою для прогнозування. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання з двома різними видами бізнесу закриває один з них, що був значно менш ризиковим порівняно з іншим, тоді історичні цінові коливання можуть виявитися не кращою інформацією, на якій слід базувати ґрунтовні очікування щодо майбутнього.
- Б14 За інших обставин історичної інформації може взагалі не існувати. Наприклад, щойно зареєстрований на фондовій біржі суб'єкт господарювання навряд чи матиме історичні дані щодо коливань ціни на його акції. Суб'єкти господарювання, які не зареєстровані або нещодавно зареєстровані на фондовій біржі, розглядаються далі.
- Б15 Зрештою, суб'єкт господарювання повинен не просто базувати оцінки цінових коливань, особливостей виконання та дивідендів на історичній інформації, а й урахувати міру, якою минулий досвід може бути ґрунтовно передбачуваним для майбутнього досвіду.

Очікуване дострокове виконання

- Б16 Працівники часто виконують опціони на акції достроково з різних причин. Наприклад, опціони працівників на акції часто не підлягають передачі. Саме це часто є причиною дострокового виконання опціонів на акції, оскільки це єдиний спосіб реалізувати свої опціони. Крім того, від працівників, які звільняються, часто вимагають виконання будь-яких опціонів, на які вони набули прав, протягом короткого проміжку часу, а інакше такі опціони на акції вилучаються. Цей фактор також служить причиною дострокового виконання опціонів на акції. До інших чинників, які спричиняють дострокове виконання, належать уникнення ризику і недостатність диверсифікації матеріальних цінностей.

МСФЗ 2

- Б17 Способи врахування впливу очікуваного дострокового виконання залежать від типу застосованої моделі ціноутворення опціону. Наприклад, очікуване дострокове виконання може враховуватися шляхом застосування оцінки очікуваної чинності опціону (для опціону на акції працівника це час від дати надання до дати очікуваного виконання опціону), що є входними даними для моделі ціноутворення опціону (наприклад, формули Блека-Шоулза-Мертонна). Очікуване дострокове виконання опціону можна також моделювати на основі біноміальної чи подібної моделі ціноутворення опціону, яка базуватиметься на даних щодо строку дії угоди.
- Б18 Чинники, які слід брати до уваги, оцінюючи дострокове виконання, включають:
- (а) тривалість періоду набуття права, оскільки опціони на акції, як правило, не можуть бути виконані до завершення періоду набуття права. Отже, визначення впливу очікуваного дострокового виконання на оцінку базується на припущенні, що право на опціон буде набути. Вплив умов набуття права розглядаються в пунктах 19–21;
 - (б) середня тривалість часу, протягом якого подібні опціони залишалися невиконаними в минулому;
 - (в) ціна базових акцій. Досвід може свідчити, що працівники виявляють тенденцію до виконання опціонів, коли ціна акцій сягає визначеного рівня, вищого від ціни виконання;
 - (г) рівень працівників у організації. Наприклад, досвід може свідчити, що працівники вищого рівня виявляють тенденцію до більш пізнього виконання опціонів, порівняно з працівниками нижчих рівнів (розглядається далі в пункті Б21);
 - (г) очікувані цінові коливання базових акцій. В середньому, працівники можуть виявляти тенденцію до дострокового здійснення опціонів на акції з вищим коливанням ціни, порівняно з меншволатильними акціями.
- Б19 Як зазначалося у пункті Б17, вплив дострокового виконання опціонів слід брати до уваги, застосовуючи оцінку очікуваної чинності опціону, яка використовується у моделі ціноутворення опціону. Оцінюючи очікувану чинність опціону на акції, наданого групі працівників, суб'єкт господарювання може базувати цю оцінку на відповідній середньозваженій очікуваній чинності для всієї групи працівників або ж на відповідних середньозважених очікуваних строках чинності для підгруп працівників усередині цієї групи, виходячи з більш деталізованих даних щодо особливостей виконання опціонів працівниками (розглядається далі).
- Б20 Розмежування наданого опціону за групами працівників з відносно однорідними підходами до виконання, ймовірно, є важливим. Вартість опціону не є лінійною функцією строку опціону; вартість зростає різними темпами, що зменшуються в міру збільшення строку. Наприклад, за умови, що всі інші припущення є однаковими, дворічний опціон не є вдвічі дорожчим від однорічного, хоча його вартість вища від вартості однорічного опціону. Це означає, що обчислення оціночної вартості на основі одного середньозваженого строку чинності, який включає надто різні за строками окремі опціони, призведе до завищення загальної справедливої вартості наданих опціонів на акції. Розмежування наданих опціонів на кілька груп, кожна з яких міститиме відносно вузький діапазон строків, включених до показника середньозваженого строку, зменшує це завищення.
- Б21 Подібними міркуваннями слід керуватися і при застосуванні біноміальної чи подібної моделі. Наприклад, досвід суб'єкта господарювання, який надає опціони на акції широкому колу працівників усіх рівнів, може свідчити, що працівники вищого рівня виявляють тенденцію довше утримувати власні опціони, порівняно з працівниками середнього рівня, а працівники нижчого рівня демонструють тенденцію більш раннього виконання, ніж будь-яка інша група. Крім того, працівники, які заохочуються до утримання мінімальної кількості інструментів власного капіталу їх роботодавця (опціони включно), або ж від яких це вимагається, можуть (у середньому) реалізовувати ці опціони пізніше, ніж працівники, на яких не поширюється таке положення. У таких ситуаціях розмежування опціонів на групи за їх власниками з відносно однорідними характеристиками забезпечить точнішу оцінку загальної справедливої вартості наданих опціонів на акції.

Очікувані цінові коливання

- Б22 Очікувані цінові коливання є оцінкою суми, на яку змінюватиметься, за очікуваннями, ціна протягом періоду. Оцінка коливань, яка застосовується в моделях ціноутворення опціону, є річним стандартним відхиленням норм прибутковості акцій, обчисленим за формулою безперервних складних відсотків за певний період. Коливання, як правило, показують на річній основі, яка є порівняльною, незалежно від періоду часу, використаного для розрахунку (наприклад, денне, тижневе або щомісячне спостереження ціни).
- Б23 Норма прибутковості (яка може бути позитивною або негативною) на акцію визначає, якими були вигоди, отримані акціонером у певному періоді у вигляді дивідендів та збільшення (або зменшення) ціни акцій.
- Б24 Очікувані річні цінові коливання акцій є діапазоном, у межі якого, як очікується, приблизно в двох третинах випадків потрапить безперервно обчислювана за формулою складних відсотків норма прибутковості на акцію. Наприклад, якщо коливання акції з очікуваною постійно обчислюваною за формулою складних

відсотків нормою прибутковості на акцію у 12 відсотків становлять 30 відсотків, це означає, що ймовірність того, що норма прибутковості цієї акції за один рік буде у межах від -18 відсотків (12% - 30%) до 42 відсотків (12% + 30%), приблизно дорівнює двом третинам. Якщо на початок року вартість акції становить 100 ОВ, а дивіденди не виплачувалися, то на кінець року слід очікувати ціну акції в межах від 83,53 ОВ ($100 \text{ ОВ} \times e^{-0,18}$) до 152,20 ОВ ($100 \text{ ОВ} \times e^{0,42}$), з імовірністю близько двох третин.

Б25 Чинники, які слід брати до уваги, оцінюючи очікувані цінові коливання, включають:

- (а) очікувану волатильність опціонів на акції або інших інструментів суб'єктів господарювання, що мають ознаки опціонів і обертаються на фондовому ринку (такі як боргове зобов'язання з можливістю конвертації), якщо вони є;
- (б) історичні коливання ціни на акції за найостанніший період, який загалом є зіставним з очікуваним строком опціону (з урахуванням залишку строку дії опціону відповідно до угоди і впливу очікуваного дострокового виконання);
- (в) тривалість періоду, протягом якого акції суб'єкта господарювання обертаються на фондовому ринку. Суб'єкт господарювання, який є новозареєстрованим учасником фондового ринку, може мати високий показник історичних коливань, порівняно з подібними суб'єктами господарювання, які були зареєстровані раніше. Подальше керівництво для суб'єктів господарювання, які є новозареєстрованими учасниками фондового ринку, наводиться далі;
- (г) тенденцію повернення коливань до своїх середніх значень (наприклад, до довгострокового середнього рівня) та інші чинники, які свідчать про те, що очікувані майбутні коливання можуть відрізнитися від минулих коливань. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання демонстрував виключно високі коливання протягом певного періоду часу, спричинені невдалою спробою поглинання або ж значною реструктуризацією, то такий період не слід брати до уваги, обчислюючи історичні середні річні цінові коливання;
- (ґ) належні і регулярні інтервали, які застосовуються для спостереження цін. Спостереження цін має бути послідовним від одного періоду до іншого. Наприклад, суб'єкт господарювання може використовувати на щотижневій основі ціну на кінець тижня або найвищу ціну за тиждень, але йому не слід використовувати ціну на кінець тижня для одного періоду в кілька тижнів і найвищу ціну для іншого. Крім того, спостереження цін слід наводити в тій самій грошовій одиниці, що й ціну виконання.

Новозареєстровані учасники фондового ринку

Б26 Як зазначалося в пункті Б25, суб'єкт господарювання повинен розглядати історичне коливання ціни на акції за найостанніший період, який загалом є зіставним з очікуваним строком чинності опціону. Якщо новозареєстрований суб'єкт господарювання не має достатньої інформації щодо історичного коливання, він, однак, повинен обчислити історичне коливання для якнайдовшого наявного періоду торгових операцій. Такий суб'єкт господарювання повинен також розглядати історичне коливання подібних суб'єктів господарювання за відповідний зіставний період їх діяльності. Наприклад, суб'єкт господарювання, який був зареєстрований на біржі лише рік тому і надає опціони з середнім очікуваним строком у п'ять років, може розглядати схему і рівень історичного коливання, які демонструють суб'єкти господарювання цієї ж галузі у перші шість років обертання їх акцій на ринку.

Суб'єкти господарювання, що не є зареєстрованими учасниками фондового ринку

Б27 Суб'єкти господарювання, акції яких не котируються на біржі, не матимуть історичної інформації, яку можна було б розглянути, оцінюючи очікуване цінове коливання. Натомість можна розглянути інші чинники, наведені далі.

Б28 У деяких випадках суб'єкт господарювання, акції якого не котируються на біржі і який регулярно випускає опціони на акції або акції для працівників (чи інших сторін), може створювати внутрішній ринок для своїх акцій. Волатильність таких цін можна враховувати, оцінюючи очікувані коливання.

Б29 Крім того, оцінюючи очікуване цінове коливання, суб'єкт господарювання може розглядати історичне або характерне коливання, що демонструють інші подібні суб'єкти господарювання, акції яких котируються на біржі і щодо яких є інформація про опціони на акції або акції. Такий підхід буде доречним, якщо суб'єкт господарювання базує ціну своїх акцій на ціні подібних суб'єктів господарювання, акції яких котируються на біржі.

Б30 Якщо суб'єкт господарювання не базує ціну своїх акцій на ціні подібних суб'єктів господарювання, акції яких котируються на біржі, а натомість використовує іншу методологію оцінювання для оцінки своїх акцій, такий суб'єкт господарювання повинен забезпечити відповідність оцінки очікуваного цінового коливання і

методології оцінювання. Наприклад, суб'єкт господарювання може оцінювати свої акції на основі оцінки чистих активів або ж прибутку. Він може взяти до уваги очікувані коливання відповідних значень чистих активів або прибутку.

Очікувані дивіденди

- Б31 Урахування або ж неврахування очікуваних дивідендів під час оцінювання справедливої вартості наданих акцій або опціонів на акції залежить від того, чи має контрагент право на дивіденди або на їх еквіваленти.
- Б32 Наприклад, якщо працівникам були надані опціони і вони мають право на дивіденди за базовими акціями або на еквіваленти дивідендів (які можуть виплачуватися грошовими коштами або зменшувати ціну виконання опціону) між датою надання і датою виконання, оцінка такого наданого опціону має здійснюватися так, наче виплата дивідендів за базовими акціями не передбачається, тобто дані, введені за очікуваними дивідендами, дорівнюватимуть нулю.
- Б33 Подібним чином, коли оцінюють справедливу вартість акцій, наданих працівникам, на дату надання, то коригування за очікуваними дивідендами не вимагається, якщо працівник має право на одержання дивідендів, що виплачуються протягом періоду набуття права.
- Б34 І навпаки, якщо працівник не має права на дивіденди чи їх еквіваленти, що виплачуються протягом періоду набуття права (а в разі опціону – до дати його виконання), то очікувані дивіденди слід брати до уваги, оцінюючи справедливу вартість акцій або опціонів на дату надання. Це означає, що оцінюючи справедливу вартість наданого опціону, очікувані дивіденди слід включати до застосованої моделі ціноутворення опціону. Оцінюючи справедливу вартість наданих акцій, суму оцінки зменшують на теперішню вартість дивідендів, очікуваних до виплати протягом періоду набуття права.
- Б35 Моделі ціноутворення опціону, як правило, вимагають визначення очікуваної доходності по дивідендах. Однак ці моделі можна змінити і замість очікуваної доходності використати суму очікуваних дивідендів. Суб'єкт господарювання може використовувати як очікувану доходність, так і очікувані виплати. Якщо суб'єкт господарювання використовує виплати, йому слід врахувати свою історичну модель збільшення дивідендів. Наприклад, якщо політика суб'єкта господарювання полягала в збільшенні дивідендів приблизно на 3 відсотки на рік, то оцінка вартості опціону не повинна виходити з припущення про фіксовану суму виплати дивідендів протягом усього періоду чинності опціону, якщо тільки не існує свідчень на підтримку такого припущення.
- Б36 Загалом припущення щодо очікуваних дивідендів має базуватися на інформації, що оприлюднюється. Суб'єкт господарювання, який не виплачує дивіденди і не планує це робити, повинен виходити з припущення, що очікувана доходність по дивідендах дорівнює нулю. Однак новоутворений суб'єкт господарювання, який не має попередньої історії виплати дивідендів, може очікувати розпочати виплату дивідендів протягом очікуваного строку чинності опціонів на акції, наданих його працівникам. Такі суб'єкти господарювання можуть застосовувати середнє значення своєї минулої доходності по дивідендах (нуль) і середній показник доходності по дивідендах зіставних з ними суб'єктів господарювання.

Безризикова ставка відсотка

- Б37 Як правило, безризиковою ставкою відсотка є передбачувана поточна доходність за державними цінними паперами з нульовим купоном, випущеними у тій країні, у грошовій одиниці якої виражена ціна виконання, із залишковим строком обертання, що дорівнює очікуваному строку опціону, який є предметом оцінки (з урахуванням залишкового строку чинності опціону та впливу очікуваного дострокового виконання). Якщо таких державних цінних паперів не існує або якщо є певні обставини, які свідчать про неможливість репрезентативного використання державних цінних паперів з нульовим купоном, оскільки їх доходність не відображає безризикову ставку відсотка (наприклад, у країнах з високим рівнем інфляції), може виникнути необхідність використання відповідного замітника. Крім того, відповідний замітник слід використовувати, якщо учасники ринку віддають перевагу здебільшого саме цьому замітникові для визначення безризикової ставки відсотка і не користуються передбачуваною доходністю за державними цінними паперами з нульовим купоном для оцінювання справедливої вартості опціону зі строком чинності, який дорівнює очікуваному строку чинності оцінюваного опціону.

Вплив структури капіталу

- Б38 Як правило, опціони на акції, які котируються на біржі, випускаються третіми сторонами, а не суб'єктом господарювання. При виконанні таких опціонів продавець надає акції власникові опціону. Ці акції купують в існуючих акціонерів. Таким чином, реалізація опціонів на акції не призводить до розбавлення акцій.
- Б39 І навпаки, якщо опціони на акції випускаються суб'єктом господарювання, то при виконанні опціонів

проводиться випуск нових акцій (фактично випущені або ж випущені по суті, якщо використовуються акції, викуплені раніше й утримувані в портфелі). Враховуючи, що акції будуть випущені за ціною виконання, а не за ринковою ціною на дату виконання, таке фактичне або потенційне розбавлення може знизити ціну акцій так, що власник опціону не отримає настільки значного доходу при здійсненні виконанні опціону, який він міг би отримати в результаті виконання подібного опціону, який котирується на біржі й не розбавляє ціну акцій.

- Б40 Суттєвість такого впливу на ціну наданих опціонів на акції залежить від багатьох чинників, зокрема таких, як співвідношення кількості нових акцій, які будуть випущені при виконанні опціону, та кількості акцій, які вже існують у обігу. Крім того, якщо ринок уже очікує надання опціону, то такий ринок може врахувати потенційне розбавлення і включити його в ціну акцій на дату надання.
- Б41 Однак суб'єкт господарювання повинен розглянути, чи може потенційний ефект розбавлення акцій внаслідок виконання наданих опціонів на акції вплинути на справедливую вартість таких опціонів на дату їх надання. Моделі ціноутворення опціону можуть бути адаптовані для врахування такого потенційного розбавляючого впливу.

Зміни в строках і умовах угод, платежі за якими здійснюються на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу

- Б42 Як вимагає пункт 27, незалежно від будь-яких змін в умовах, на яких були надані інструменти власного капіталу, або ж анулювання чи розрахунку за цими наданими інструментами власного капіталу, суб'єкт господарювання повинен визнавати як мінімум отримані послуги, оцінені за справедливою вартістю наданих інструментів капіталу на дату надання, за винятком випадків, коли невідбувається набуття права на ці інструменти власного капіталу внаслідок невиконання умов набуття права (інших, ніж стан ринку), визначених на дату надання. Крім того, суб'єкт господарювання повинен визнавати впливи змін, які збільшують загальну суму справедливої вартості угоди, платіж за якою здійснюється на основі акцій, або ж які забезпечують інші вигоди переваги для працівника.
- Б43 Для застосування вимог пункту 27:
- (а) якщо зміни збільшують справедливую вартість наданих інструментів власного капіталу (наприклад, шляхом зменшення ціни виконання), оцінену безпосередньо перед та одразу після внесення таких змін, то суб'єкт господарювання повинен врахувати надану додаткову справедливую вартість при оцінці суми, визнаної за послугами, отриманими на відшкодування наданих інструментів капіталу. Додатково надана справедлива вартість є різницею між справедливою вартістю зміненого інструмента власного капіталу і справедливою вартістю первісного інструмента власного капіталу, обидві з яких оцінюються на дату зміни. Якщо зміна відбувається протягом періоду набуття прав, тоді додатково 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, додатково до суми, що базується на справедливій вартості первісних інструментів капіталу на дату надання, яка визнається протягом решти первинного періоду набуття прав. Якщо зміна відбувається після дати набуття права, тоді додатково надана справедлива вартість визнається негайно або протягом періоду набуття прав (якщо працівник повинен відпрацювати додатковий строк для того, щоб отримати беззастережне право на ці змінні інструменти власного капіталу);
 - (б) подібним чином, якщо зміна збільшує кількість наданих інструментів власного капіталу, то суб'єкт господарювання повинен включати справедливую вартість додаткових наданих інструментів капіталу, оцінених на дату зміни, до оцінки суми, визнаної за послугами, отриманими як відшкодування за надані інструменти власного капіталу, відповідно до вимог, наведених вище в пункті а). Наприклад, якщо зміна відбувається протягом періоду набуття права, то справедлива вартість додаткових наданих інструментів капіталу включається до оцінки суми, визнаної за послугами, отриманими в період від дати зміни до дати набуття права на додатковий інструмент капіталу, додатково до суми, яка базується на справедливій вартості первісно наданих інструментів власного капіталу на дату надання, яка визнається протягом тієї частини первісного періоду набуття права, що залишилася;
 - (в) якщо суб'єкт господарювання змінює умови набуття права у спосіб, який забезпечує переваги працівникові, наприклад, шляхом скорочення періоду набуття права або вилучення умов результатів діяльності (інших, ніж спричинених станом ринку, зміни в якому відображаються в обліку відповідно до пункти а) вище), то, виконуючи вимоги, визначені у пунктах 19–21, суб'єкт господарювання повинен ураховувати змінні умови набуття права.

Якщо суб'єкт господарювання змінює строки чи умови наданих інструментів власного капіталу в спосіб, який зменшує загальну суму справедливої вартості угоди про платіж на основі акцій або ж в інший спосіб, який не забезпечує переваги працівникові, то такий суб'єкт господарювання повинен продовжувати відображати в обліку отримані послуги як відшкодування за надані інструменти власного капіталу так, ніби цих змін не було (за винятком анулювання деяких або всіх наданих інструментів власного капіталу, які треба обліковувати відповідно до пункту 28). Наприклад:

- (а) якщо зміни призводять до зменшення справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, оцінених безпосередньо до та одразу після таких змін, то суб'єкт господарювання не повинен враховувати таке зменшення справедливої вартості і має надалі оцінювати суму, визнану за послугами, отриманими як відшкодування за надані інструменти власного капіталу, на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу на дату їх надання;
- (б) якщо зміни призводять до зменшення кількості наданих працівникові інструментів власного капіталу, таке зменшення слід відображати в обліку як анулювання частки наданих інструментів власного капіталу, відповідно до вимог пункту 28;
- (в) якщо суб'єкт господарювання змінює умови набуття права у спосіб, який не забезпечує переваги працівникові, наприклад, збільшуючи період набуття права або змінюючи чи додаючи умови результатів діяльності (інші, ніж спричинені станом ринку, зміни в якому відображаються в обліку відповідно до пункту а) вище), тоді суб'єкт господарювання, виконуючи вимоги, визначені у пунктах 19–21, не повинен враховувати змінені умови набуття права.

Облік зміни в операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій, що призводять до перекласифікування її від «з використанням грошових коштів» до «з використанням інструментів власного капіталу»

Б44А

Якщо умови операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів будуть змінені, у результаті чого вона стане операцією, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, операція обліковується на дату зміни. Зокрема:

- (а) Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, оцінюється шляхом посилення на справедливую вартість наданих інструментів власного капіталу на дату зміни. Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, визнається у власному капіталі на дату зміни в тій мірі, в якій товари чи послуги були отримані.
- (б) Зобов'язання за операцією, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, на дату зміни припиняються на цю дату.
- (в) Будь-яка різниця між балансовою вартістю припиненого зобов'язання та сумою власного капіталу, визнаною на дату зміни, негайно визнається у прибутку чи збитку.

Б44Б

Якщо в результаті зміни, період набуття права продовжений або скорочений, застосування вимог пункту Б44А відобразатиме змінений період набуття права. Вимоги передбачені пунктом Б44А застосовуються навіть у тому випадку, якщо зміна відбулася після періоду набуття права.

Б44В

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, може бути анульованою або погашеною (крім операції, анульованої шляхом вилучення права внаслідок невиконання умов його набуття). Якщо інструменти власного капіталу надані і на цю дату надання суб'єкт господарювання визначає їх як заміну анульованої операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, суб'єкт господарювання застосовує пункти Б44А та Б44Б.

Операції між суб'єктами господарювання зі складу групи, платежі за якими здійснюються на основі акцій (зміни 2009 р.)

Б45

В пунктах 43А–43В розглядається облік операцій між суб'єктами господарювання зі складу групи, платіж за якими здійснюється на основі акцій, в окремому або індивідуальних фінансових звітах кожного суб'єкта господарювання. В пунктах Б46–Б61 обговорюється, як застосовувати вимоги, викладені в пунктах 43А–43В. Як зазначено в пункті 43Г, операції між суб'єктами господарювання зі складу групи, платіж за якими здійснюється на основі акцій, можуть мати місце з різних причин, залежно від фактів та обставин. Тому наведений нижче розгляд не є вичерпним і передбачає, що коли суб'єкт господарювання, що отримує товари або послуги, не має зобов'язання здійснити платіж за цією операцією, то операція є внеском власного капіталу материнської компанії у дочірнє підприємство, незалежно від будь-яких угод про платіж всередині

групи.

- Б46 Хоча у розгляді, викладеному далі, йдеться головним чином про операції з працівниками, він також стосується подібних операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, з постачальниками товарів або послуг, які не є працівниками. Угода між материнською компанією та її дочірнім підприємством може вимагати, щоб дочірнє підприємство заплатило материнській компанії за надання інструментів власного капіталу працівникам. У викладеному далі обговоренні не розглядається, як обліковувати таку угоду про платіж всередині групи.
- Б47 При здійсненні операцій між суб'єктами господарювання зі складу групи, платіж за якими здійснюється на основі акцій, як правило, стикаються з чотирма питаннями. Для зручності у наведених далі прикладах ці питання розглядаються з погляду материнської компанії та її дочірнього підприємства.

Угоди про платіж на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання

- Б48 Перше питання – це як слід обліковувати наступні операції з використанням інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання: як такі, платіж за якими здійснюється з використанням власного капіталу, чи як такі, платіж за якими здійснюється з використанням грошових коштів, відповідно до вимог цього МСФЗ:
- (а) суб'єкт господарювання надає своїм працівникам права на свої інструменти власного капіталу (наприклад, опціони на акції), і при цьому або вирішує, або вимушений купити інструменти власного капіталу (тобто власні викуплені акції) у іншої сторони, щоб виконати свої зобов'язання перед працівниками; та
 - (б) працівники суб'єкта господарювання отримують права на інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання (наприклад, опціони на акцію) або від самого суб'єкта господарювання, або від його акціонерів, і акціонери суб'єкта господарювання надають необхідні інструменти власного капіталу.
- Б49 Суб'єкт господарювання обліковує операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, і за якими він отримує послуги як компенсацію за свої інструменти власного капіталу як такі, платіж за якими здійснюється з використанням інструментів власного капіталу. Це положення застосовується незалежно від того, чи суб'єкт господарства вирішує сам, чи він вимушений купувати такі інструменти власного капіталу в іншій стороні, щоб виконати свої зобов'язання перед своїми працівниками за угодою про платіж на основі акцій. Воно також застосовується незалежно від того, чи
- (а) права працівника на інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання були надані самим суб'єктом господарювання, чи його акціонером (акціонерами); або
 - (б) угода про платіж на основі акцій була укладена самим суб'єктом господарювання чи його акціонером (акціонерами).
- Б50 Якщо акціонер має зобов'язання здійснити платіж за операцією з працівниками свого об'єкта інвестування, то він надає інструменти власного капіталу свого об'єкта інвестування, а не свої власні. Тому, якщо його об'єкт інвестування належить до тієї ж групи, що й акціонер, то, відповідно до пункту 43В, акціонер оцінює своє зобов'язання для відображення у своїх окремих фінансових звітах відповідно до вимог, що застосовуються до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів. У консолідованих фінансових звітах такі зобов'язання оцінюються відповідно до вимог, що застосовуються до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу.

Угоди про платіж на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу материнської компанії

- Б51 Друге питання стосується операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, між двома або більшою кількістю суб'єктів господарювання однієї групи з використанням інструментів власного капіталу іншого суб'єкта господарювання зі складу групи. Наприклад, працівники дочірнього підприємства отримали права на інструменти власного капіталу своєї материнської компанії як компенсацію за послуги, надані дочірньому підприємству.
- Б52 Отже, друге питання стосується таких угод про платіж на основі акцій:
- (а) материнська компанія надає права на свої інструменти власного капіталу безпосередньо працівникам свого дочірнього підприємства: материнська компанія (а не дочірнє підприємство) має зобов'язання

забезпечити працівників дочірнього підприємства інструментами власного капіталу; та

- (б) дочірнє підприємство надає працівникам права на інструменти власного капіталу материнської компанії: дочірнє підприємство має зобов'язання забезпечити свої працівників інструментами власного капіталу.

Материнська компанія надає права на свої інструменти власного капіталу працівникам свого дочірнього підприємства (пункт Б52(а))

Б53 Дочірнє підприємство не має зобов'язання надати інструменти власного капіталу материнської компанії своїм працівникам. Тому, відповідно до пункту 43Б, дочірнє підприємство оцінює послуги, отримані від своїх працівників, за вимогами, що застосовуються до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, і визнає відповідне збільшення власного капіталу як внесок материнської компанії.

Б54 Материнська компанія має зобов'язання здійснити платіж за операцією з працівниками дочірнього підприємства, надаючи свої інструменти власного капіталу. Тому, відповідно до пункту 43В, материнська компанія оцінює своє зобов'язання за вимогами, що застосовуються до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу.

Дочірнє підприємство надає своїм працівникам права на інструменти власного капіталу материнської компанії (пункт Б52(б))

Б55 Оскільки дочірнє підприємство не відповідає жодній з умов, вказаних у пункті 43Б, воно обліковує операцію зі своїми працівниками як таку, платіж за якою здійснюється з використанням грошових коштів. Ця вимога застосовується незалежно від того, яким чином дочірнє підприємство отримує інструменти власного капіталу материнської компанії для виконання своїх зобов'язань перед працівниками.

Угоди про платіж на основі акцій з використанням грошових коштів на користь працівників

Б56 Третє питання – це як суб'єкт господарювання, що отримує товари або послуги від своїх постачальників (у тому числі працівників) має обліковувати угоди про платіж на основі акцій, розрахунки за якими здійснюються з використанням грошових коштів, коли суб'єкт господарювання сам не має ніякого зобов'язання здійснювати необхідні платежі своїм постачальникам. Наприклад, розглянемо такі угоди, у яких материнська компанія (а не сам суб'єкт господарювання) має зобов'язання здійснювати необхідні грошові платежі працівникам суб'єкта господарювання:

- (а) працівники суб'єкта господарювання отримують грошові платежі, що прив'язані до ціни інструментів його власного капіталу.
- (б) працівники суб'єкта господарювання отримують грошові платежі, що прив'язані до ціни інструментів власного капіталу його материнської компанії.

Б57 Дочірнє підприємство не має зобов'язання здійснювати платіж за операцією зі своїми працівниками. Тому дочірнє підприємство обліковує таку операцію зі своїми працівниками як операцію, платіж за якою здійснюється з використанням інструментів власного капіталу, і визнає відповідне збільшення власного капіталу як внесок своєї материнської компанії. Дочірнє підприємство переоцінює вартість операції у подальшому для будь-яких змін внаслідок неринкових умов надання прав, що не виконуються, відповідно до пунктів 19–21. На відміну від цього підходу, для цілей консолідованої фінансової звітності групи операція оцінюється як така, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів.

Б58 Оскільки материнська компанія має зобов'язання здійснити платіж за операцією з працівниками, і компенсацією є грошові кошти, то материнська компанія (і консолідована група) оцінює своє зобов'язання за вимогами, що застосовуються до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, як зазначено в пункті 43В.

Переведення працівників від одного суб'єкта господарювання зі складу групи до іншого

Б59 Четверте питання стосується угод групи про платіж на основі акцій, які охоплюють працівників більш ніж одного суб'єкта господарювання зі складу групи. Наприклад, материнська компанія може надати права на свої інструменти власного капіталу працівникам своїх дочірніх підприємств, за умови продовження надання послуг групі протягом визначеного періоду. Працівник одного дочірнього підприємства може перейти працювати до іншого дочірнього підприємства протягом визначеного періоду набуття права без зміни прав працівника на інструменти власного капіталу материнської компанії за первісною угодою про платіж на основі акцій. Якщо дочірні підприємства не мають зобов'язання здійснити платіж за операцією на основі

акцій зі своїми працівниками, вони обліковують її як операцію, платіж за якою здійснюється з використанням інструментів власного капіталу. Кожне дочірнє підприємство оцінює послуги, отримані від працівника, на основі справедливої вартості інструментів власного капіталу на дату, коли права на такі інструменти власного капіталу були первісно надані материнською компанією, як визначено у Додатку А, враховуючи частину періоду набуття прав, яку працівник пропрацював у кожному дочірньому підприємстві.

- Б60 Якщо дочірнє підприємство має зобов'язання здійснити платіж за операцією зі своїми працівниками інструментами власного капіталу своєї материнської компанії, то воно обліковує таку операцію як операцію, платіж за якою здійснюється з використанням грошових коштів. Кожне дочірнє підприємство оцінює отримані послуги на основі справедливої вартості інструментів власного капіталу на дату надання прав, враховуючи частину періоду набуття прав, яку працівник пропрацював у кожному дочірньому підприємстві. До того ж, кожне дочірнє підприємство визнає будь-яку зміну справедливої вартості інструментів власного капіталу протягом періоду служби працівника у кожному дочірньому підприємстві.
- Б61 Такий працівник, після переведення з одного суб'єкта господарювання зі складу групи до іншого, може не виконати якоїсь умови набуття прав, окрім умови ринкової умови, як визначено у Додатку А, наприклад, працівник звільняється з групи до завершення періоду служби. У такому випадку, оскільки умовою набуття прав є служба в групі, кожне дочірнє підприємство коригує суму, раніше визнану стосовно послуг, отриманих від працівника, за принципами, викладеними у пункті 19. Отже, якщо набуття права на інструменти власного капіталу, надані материнською компанією, не відбувається через те, що працівник не виконав умови набуття прав, окрім ринкової умови, то ніяка сума не визнається на кумулятивній основі за послуги, отримані від такого працівника, у фінансовій звітності будь-якого суб'єкта господарювання зі складу групи.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 3

Об'єднання бізнесу

Мета

- 1 Мета цього МСФЗ – підвищити доречність, достовірність і зіставність інформації, яку суб'єкт господарювання подає у своєму фінансовому звіті про *об'єднання бізнесу* та його результати. Для досягнення цього цей МСФЗ встановлює принципи та вимоги стосовно того, як покупець:
 - а) визнає та оцінює у своїй фінансовій звітності *ідентифіковані* придбані активи, прийняті зобов'язання та будь-яку *частку участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання*;
 - б) визнає та оцінює *гудвіл*, придбаний при об'єднанні бізнесу, або прибуток від вигідної покупки; та
 - в) визначає, яку інформацію слід розкривати, щоб користувачі фінансової звітності могли оцінити характер і фінансовий результат об'єднання бізнесу.

Сфера застосування

- 2 Цей МСФЗ застосовується до операції або іншої події, що відповідає визначенню об'єднання бізнесу. Цей МСФЗ не застосовується до:
 - а) обліку утворення спільної діяльності у фінансовій звітності самої спільної діяльності;
 - б) придбання активу чи групи активів, які не утворюють *бізнес*. У таких випадках покупець ідентифікує та визнає придбані індивідуальні ідентифіковані активи (включаючи ті активи, що відповідають визначенню та критеріям визнання *нематеріальних активів* у МСБО 38 "*Нематеріальні активи*") й прийняті зобов'язання. Собівартість групи слід розподіляти на індивідуальні ідентифіковані активи та зобов'язання на основі їхньої відносної *справедливої вартості* на дату придбання. Така операція чи подія не призводить до створення гудвілу;
 - в) об'єднання суб'єктів господарювання чи бізнесів під спільним контролем (пункти Б1-Б4 надають відповідне керівництво із застосування).
- 2А Вимоги цього стандарту не застосовуються до придбання інвестиційним суб'єктом господарювання, як визначено в МСФЗ 10 "*Консолідована фінансова звітність*", інвестиції у дочірнє підприємство, яку вимагається оцінювати за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку.

Визначення об'єднання бізнесу

- 3 Суб'єкт господарювання визначає, чи є операція або інша подія об'єднанням бізнесу, застосовуючи визначення, наведені в цьому МСФЗ, яке вимагає, щоб придбані активи та прийняті зобов'язання утворювали бізнес. Якщо придбані активи не є бізнесом, суб'єкт господарювання, що звітує, обліковує операцію або іншу подію як придбання активу. Пункти Б5 - Б12Г надають керівництво із визначення об'єднання бізнесу та визначення бізнесу.

Метод придбання

- 4 Суб'єкт господарювання обліковує кожне об'єднання бізнесу із застосуванням методу **придбання**.
- 5 Застосування методу придбання вимагає:
 - а) визначення покупця;
 - б) визначення *дати придбання*;
 - в) визнання та оцінку ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання; та

- г) визнання та оцінки гудвілу чи прибутку від вигідної покупки.

Визначення покупця

- 6 При кожному об'єднанні бізнесу один з об'єднаних суб'єктів господарювання визначається як покупець.
- 7 Керівництво в МСФЗ 10 застосовується для визначення покупця – суб'єкта господарювання, який отримує *контроль* над іншим суб'єктом господарювання, тобто об'єктом придбання. Якщо об'єднання бізнесу відбулося, але застосування керівництва, наведеного в МСФЗ 10 чітко не вказує, який з об'єднаних суб'єктів господарювання є покупцем, розглядаються чинники в пунктах Б14–Б18 під час здійснення такого визначення.

Визначення дати придбання

- 8 Покупець визначає дату придбання, яка є датою, на яку він отримує контроль за об'єктом придбання.
- 9 Дата, на яку покупець отримує контроль за об'єктом придбання, є, як правило, датою, на яку покупець юридично передає компенсацію, купує активи та приймає зобов'язання об'єкта придбання – дата закриття. Проте покупець може отримати контроль на дату, що передує даті закриття, або ж після дати закриття. Наприклад, дата придбання передує даті закриття, якщо письмова угода передбачає, що покупець отримує контроль над об'єктом придбання на дату, що передує даті закриття. Покупець розглядає всі належні факти та обставини під час ідентифікації дати придбання.

Визнання та оцінка ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання

Принцип визнання

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

Умови визнання

- 11 Щоб відповідати критеріям визнання як складової застосування методу придбання, ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання повинні відповідати визначенню активів і зобов'язань, наведених у *“Концептуальній основі фінансової звітності”*, на дату придбання. Наприклад, витрати, що їх покупець очікує, але не зобов'язаний понести в майбутньому для здійснення свого плану завершити діяльність об'єкта придбання або звільнити чи перемістити працівників об'єкта придбання, не є зобов'язаннями на дату придбання. Отже, покупець не визнає ці витрати як частину застосування методу придбання. Натомість, покупець визнає ці витрати у своїй фінансовій звітності після об'єднання відповідно до інших МСФЗ.
- 12 Крім того, щоб відповідати критеріям визнання як складової застосування методу придбання, ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання мають бути частиною предмету обміну покупця та об'єкта придбання (або його колишніх *власників*) в операції об'єднання бізнесу, а не результатом окремих операцій. Покупець застосовує керівництво, наведене в пунктах 51-53, щоб визначити, які придбані активи чи прийняті зобов'язання є частиною обміну на об'єкт придбання, а які, якщо такі існують, є результатом окремих операцій, що їх слід обліковувати відповідно до їхнього характеру та застосовних МСФЗ.
- 13 Застосування покупцем принципу та умов визнання може спричинити визнання деяких активів і зобов'язань, що їх об'єкт придбання раніше не визнавав активами та зобов'язаннями в своїй фінансовій звітності. Наприклад, покупець визнає ідентифіковані придбані нематеріальні активи, такі як торгова марка, патент або відносини з клієнтом, що їх об'єкт придбання не визнавав активами в своїй фінансовій звітності тому, що він створив їх власними силами і відносив пов'язані з ними видатки на витрати.

- 14 Пункти Б31-Б40 надають керівництво із визнання нематеріальних активів. Пункти 21А-28Б визначають типи ідентифікованих активів та зобов'язань, до складу яких входять статті, стосовно яких цей МСФЗ передбачає обмежені винятки з принципу та умов визнання.

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

- 15 На дату придбання покупець класифікує або призначає ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання як необхідні для застосування у подальшому інших МСФЗ. Покупець здійснює такі класифікації чи призначення на основі умов контракту, економічних умов, своїх операційних або облікових політик та інших доречних умов, що існують на дату придбання.
- 16 В деяких ситуаціях МСФЗ передбачають різний облік, залежно від того, як суб'єкт господарювання класифікує чи призначає певний актив або зобов'язання. Прикладами класифікацій чи призначень, що їх зробить покупець на основі доречних умов, які існують на дату придбання, є такі, але не виключно:
- а) класифікація окремих фінансових активів і зобов'язань як таких, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток або за амортизованою собівартістю, або як фінансовий актив, оцінений за справедливою вартістю через інший сукупний дохід відповідно до МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”;
 - б) призначення похідного інструмента інструментом хеджування відповідно до МСФЗ 9; та
 - в) оцінку того, чи слід відокремлювати вбудований похідний інструмент від основного контракту відповідно до МСФЗ 9 (що є питанням “класифікації” в тому значенні, в якому цей термін застосовується в цьому МСФЗ).
- 17 Цей МСФЗ передбачає два винятки з принципу, наведеного в пункті 15:
- а) класифікація договору про оренду, в якому об'єкт придбання є орендодавцем, або як операційної оренди чи фінансової оренди відповідно до МСФЗ 16 “Оренда”.
 - б) Вилучено.

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

Принцип оцінки

- 18 Покупець оцінює ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання за їхньою справедливою вартістю на дату придбання.
- 19 Для кожного об'єднання бізнесу покупець оцінює на дату придбання компоненти часток участі, які не забезпечують контролю, в об'єкті придбання, які є теперішніми частками власників та надають їх утримувачам право на пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання у разі ліквідації, або:
- а) за справедливою вартістю; або
 - б) за пропорційною часткою теперішніх інструментів власності у визнаних сумах ідентифікованих чистих активів об'єкта придбання.

Всі інші компоненти часток участі, які не забезпечують контролю, оцінюються за справедливою вартістю на дату придбання, якщо МСФЗ не вимагають іншої бази оцінки.

- 20 Пункти 24-31А визначають типи ідентифікованих активів і зобов'язань, що містять статті, для яких цей МСФЗ передбачає обмежені винятки з принципу оцінки.

Винятки з принципів визнання чи оцінки

- 21 Цей МСФЗ передбачає обмежені винятки з його принципів визнання та оцінки. Пункти 21А-31А визначають як певні статті, для яких передбачаються винятки, так і характер цих винятків. Покупець обліковує ці статті, застосовуючи вимоги, наведені у пунктах 21А-31А, внаслідок чого деякі статті:
- а) визнають або із застосуванням умов визнання додатково до умов, наведених у пунктах 11 і 12,

МСФЗ 3

або із застосуванням вимог інших МСФЗ, унаслідок чого результати відрізняються від застосування принципу та умов визнання;

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

Винятки з принципу визнання

Зобов'язання та умовні зобов'язання, які належать до сфери застосування МСБО 37 або КТМФЗ 21

- 21А Пункт 21В застосовується до зобов'язань та умовних зобов'язань, які належали б до сфери застосування МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи” або КТМФЗ 21 “Обов'язкові платежі”, якщо вони були б понесені окремо, а не передбачені при об'єднанні бізнесу.
- 21Б *Концептуальна основа фінансової звітності* визначає зобов'язання як “теперішнє зобов'язання суб'єкта господарювання передати економічні ресурси як результат минулих подій”. Для забезпечення або умовного зобов'язання, яке належало б до сфери застосування МСБО 37, покупцеві слід застосовувати пункти 15 – 22 МСБО 37, щоб визначити, чи існує на дату придбання теперішнє зобов'язання як результат минулих подій. Для обов'язкового платежу, який належав би до сфери застосування КТМФЗ 21, покупцеві слід застосовувати КТМФЗ 21, щоб визначити, чи зобов'язуюча подія, яка призвела до виникнення зобов'язання сплатити обов'язковий платіж, відбулася до дати придбання.
- 21В Теперішнє зобов'язання, визначене відповідно до пункту 21В, може відповідати визначенню умовного зобов'язання, викладеному у пункті 22 б). Якщо так, то пункт 23 застосовується до цього умовного зобов'язання.

Умовні зобов'язання та умовні активи

- 22 МСБО 37 визначає умовне зобов'язання як:
- а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання; або
- б) теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки:
- і) ймовірність того, що для погашення зобов'язання буде потрібне вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, є невисокою; або
- ii) суму зобов'язання не можна оцінити з достатньою достовірністю.
- 23 Покупець визнає станом на дату придбання умовне зобов'язання, прийняте при об'єднанні бізнесу, якщо воно є теперішнім зобов'язанням, яке виникає внаслідок минулих подій, та його справедливую вартість можна оцінити достовірно. Тому, на відміну від пунктів 14 б), 23, 27, 29 та 30 МСБО 37, покупець визнає умовне зобов'язання, прийняте при об'єднанні бізнесу на дату придбання, навіть якщо ймовірність є невисокою що вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигод, буде потрібним для погашення зобов'язання. Пункт 56 цього МСФЗ надає керівництво із подальшого обліку умовних зобов'язань.
- 23А МСБО 37 визначає умовний актив як “можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій, та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання”. Покупець не визнає умовний актив на дату придбання.

Винятки із принципів як визнання, так і оцінки

Податки на прибуток

- 24 Покупець визнає та оцінює відстрочений податковий актив або зобов'язання, яке виникає внаслідок придбаних активів і прийнятих зобов'язань при об'єднанні бізнесу, відповідно до МСБО 12 “Податки на прибуток”.
- 25 Покупець обліковує потенційний податковий вплив тимчасових різниць і перенесення на майбутній період статей об'єкта придбання, які існують на дату придбання чи виникають унаслідок придбання

відповідно до МСБО 12.

Виплати працівникам

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

Компенсаційні активи

- 27 Продавець при об'єднанні бізнесу може компенсувати за договором покупцеві кінцевий результат непередбаченої події або невизначеності, пов'язаної з усім конкретним активом чи зобов'язанням або його частиною. Наприклад, продавець може компенсувати покупцеві збитки вище встановленої суми за зобов'язанням, яке виникає від певної непередбаченої події; іншими словами, продавець гарантуватиме, щоб зобов'язання покупця не перевищувало встановлену суму. Внаслідок цього покупець отримує компенсаційний актив. Покупець визнає компенсаційний актив одночасно з визнанням компенсованої статті, оціненої на тій самій основі, що і компенсована стаття, залежно від потреби оціненого резерву безнадійних боргів. Тому, якщо компенсація пов'язана з активом або зобов'язанням, які визнаються на дату придбання та оцінюються за справедливою вартістю на дату придбання, покупець визнає компенсаційний актив на дату придбання, оцінений за його справедливою вартістю на дату придбання. Стосовно компенсаційного активу, оціненого за справедливою вартістю, то вплив невизначеності щодо майбутніх грошових потоків через міркування можливості отримати його входить до оцінки справедливої вартості і окремий резерв на оцінку непотрібний (пункт Б41 надає відповідне керівництво із застосування).
- 28 За деяких обставин компенсація може стосуватися активу чи зобов'язання, що є винятком із принципів визнання або оцінки. Наприклад, компенсація може відноситися до умовного зобов'язання, яке не визнається на дату придбання, оскільки його справедливую вартість не можна достовірно оцінити на цю дату. В інших випадках компенсація може бути пов'язаною з активом або зобов'язанням, які, наприклад, є наслідком виплати працівникам, яку оцінюють на іншій основі, ніж справедлива вартість на дату придбання. За цих обставин компенсаційний актив визнається та оцінюється із застосуванням припущень, що узгоджуються з припущеннями, застосованими для оцінки компенсованої статті, залежно від оцінки управлінським персоналом можливості отримати компенсаційний актив і будь-яких договірних обмежень на компенсовану суму. Пункт 57 надає керівництво з подальшого обліку компенсаційного активу.

Оренда, в якій об'єктом придбання є орендар

- 28А Покупець визнає активи з права користування та орендне зобов'язання для оренди, ідентифікованої відповідно до МСФЗ 16, в якій об'єктом придбання є орендар. Від покупця не вимагається визнавати активи з права користування та орендне зобов'язання до:
- оренди, для якої строк оренди (як визначено у МСФЗ 16) закінчується протягом 12 місяців від дати придбання; або
 - оренди, за якою базовий актив є малоцінним (як описано у пунктах Б3–Б8 МСФЗ 16).
- 28Б Покупець оцінює орендне зобов'язання за теперішньою вартістю не сплачених орендних платежів (як визначено у МСФЗ 16) так, ніби придбана оренда була новою орендою на дату придбання. Покупець визнає актив з права користування за тією ж сумою орендного зобов'язання, скоригованого з метою відобразити сприятливі і несприятливі умови оренди порівняно з ринковими умовами.

Винятки з принципу оцінки

Викуплені права

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

Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій

- 30 Покупець оцінює зобов'язання або інструмент власного капіталу об'єкта придбання, пов'язаний з операціями об'єкта придбання, платіж за якими здійснюється на основі акцій, або із заміною операцій об'єкта придбання, платіж за якими здійснюється на основі акцій, операціями покупця, платіж за якими здійснюється на основі акцій, відповідно до методу, наведеного в МСФЗ 2 "Платіж на основі акцій" на дату придбання. (У цьому МСФЗ результат такого методу зветься "ринкова оцінка" операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій.)

Активи, утримувані для продажу

- 31 Покупець оцінює придбаний непоточний актив (або групу вибуття), який класифікується як утримуваний для продажу на дату придбання, відповідно до МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" за справедливою вартістю мінус витрати на продаж відповідно до пунктів 15-18 цього МСФЗ.

Страхові контракти

- 31А Покупець оцінює групу контрактів у сфері застосування МСФЗ 17 "Страхові контракти", придбаних при об'єднанні бізнесу, та будь-які активи за аквізиційними грошовими потоками, як визначено в МСФЗ 17, як зобов'язання або актив відповідно до пункту 39 та Б93–Б95Д МСФЗ 17 на дату придбання.

Визнання та оцінка гудвілу або прибутку від вигідної покупки

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

а) сукупна сума:

- i) переданої компенсації, оціненої відповідно до цього МСФЗ, який, як правило, вимагає справедливої вартості на дату придбання (див. пункт 37);
- ii) суми будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання, оціненої відповідно до цього МСФЗ; та
- iii) при поетапному об'єднанні бізнесу (див. пункти 41 і 42) - справедливої вартості на дату придбання частки участі в капіталі, раніше утримуваної покупцем в об'єкті придбання.

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

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

Вигідні покупки

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

- 35 Вигідна покупка може статися, наприклад, при об'єднанні бізнесу, що є примусовим продажем, в якому продавець діє під тиском. Проте винятки з принципів визнання чи оцінки стосовно певних статей,

розглянутих у пунктах 22-31А, також можуть призвести до визнання прибутку (або змінив суми визнаного прибутку) від вигідної покупки.

- 36 Перед визнанням прибутку від вигідної покупки, покупець повторно оцінює, чи правильно він ідентифікував усі з придбаних активів та всі з прийнятих зобов'язань, і визнає будь-які додаткові активи чи зобов'язання, ідентифіковані під час цієї перевірки. Потім покупець виконує огляд процедур, використаних для оцінки сум, що їх вимагає визнавати цей МСФЗ на дату придбання стосовно всього, наведеного далі:
- а) ідентифіковані придбані активи і прийняті зобов'язання;
 - б) частка участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання, якщо така існує;
 - в) для поетапного об'єднання бізнесу – частка участі в капіталі, раніше утримувана покупцем в об'єкті придбання; та
 - г) передана компенсація.

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

Передана компенсація

- 37 Компенсацію, передану при об'єднанні бізнесу, слід оцінювати за справедливою вартістю, яка обчислюється як сума справедливої вартості на дату придбання активів, переданих покупцем; зобов'язань, понесених покупцем перед колишніми власниками об'єкта придбання, та часток участі в капіталі, випущених покупцем. (Проте будь-яка частина платежів покупця на основі акцій в обмін на платежі, утримувані працівниками об'єкта придбання, що її включають в компенсацію, передану при об'єднанні бізнесу, оцінюється відповідно до пункту 30, а не за справедливою вартістю.) Приклади можливих форм переданої компенсації включають грошові кошти, інші активи, бізнес або дочірнє підприємство покупця, умовну компенсацію, звичайні чи привілейовані інструменти власного капіталу, опціони, варанти та частки участі членів *взаємних суб'єктів господарювання*.
- 38 Передана компенсація може складатися з активів або зобов'язань покупця, балансова вартість яких відрізняється від їхньої справедливої вартості на дату придбання (наприклад, з немонетарних активів або бізнесу покупця). У такому випадку покупець переоцінює передані активи чи зобов'язання до їхньої справедливої вартості станом на дату придбання та визнає остаточні прибутки або збитки, якщо такі існують, у прибутку чи збитку. Однак іноді передані активи чи зобов'язання залишаються в об'єднаному суб'єкті господарювання після об'єднання бізнесу (наприклад, тому що активи чи зобов'язання були передані об'єктові придбання, а не його колишнім власникам), і тому покупець зберігає контроль над ними. В такій ситуації покупець оцінює ці активи та зобов'язання за їхньою балансовою вартістю безпосередньо перед датою придбання та не визнає прибуток або збиток в прибутку чи збитку від активів чи зобов'язань, які він контролює до об'єднання бізнесу та після нього.

Умовна компенсація

- 39 Компенсація, що її покупець передає в обмін на об'єкт придбання, містить будь-який актив або зобов'язання, що є наслідком угоди про умовну компенсацію (див. пункт 37). Покупець визнає справедливую вартість на дату придбання умовної компенсації як частину компенсації, переданої в обмін на об'єкт придбання.
- 40 Покупець класифікує зобов'язання сплатити умовну компенсацію як зобов'язання, яке відповідає визначенню фінансового інструмента як фінансове зобов'язання чи як власний капітал на основі визначень інструмента власного капіталу та фінансового зобов'язання, наведених у пункті 11 МСБО 32 "*Фінансові інструменти: подання*". Покупець класифікує як актив право повернути раніше передану компенсацію, якщо визначені умови виконано. У пункті 58 викладено керівництво щодо подальшого обліку умовної компенсації.

Додаткове керівництво із застосування методу придбання до певних типів об'єднань бізнесу

Поетапне об'єднання бізнесу

- 41 Іноді покупець отримує контроль над об'єктом придбання, у якому він утримував частку участі в капіталі безпосередньо перед датою придбання. Наприклад, 31 грудня 20X1 р. Суб'єкт господарювання А утримує 35-відсоткову частку участі в капіталі, що не забезпечує контролю, Суб'єкта господарювання Б. На цю дату Суб'єкт господарювання А купує додаткову 40-відсоткову частку участі в Суб'єктові господарювання Б, яка дає йому контроль над Суб'єктом господарювання Б. Цей МСФЗ визначає таку операцію як поетапне об'єднання бізнесу, іноді її також називають поступовим придбанням.
- 42 При поетапному об'єднанні бізнесу покупець переоцінює свою раніше утримувану частку участі в капіталі об'єкта придбання за її справедливою вартістю на дату придбання та визнає отримуваний прибуток або збиток, якщо такий існує, в прибутку чи збитку або іншому сукупному доході, залежно від обставин. У попередні звітні періоди покупець міг визнати зміни вартості своєї частки участі в капіталі об'єкта придбання в іншому сукупному доході. У такому випадку суму, яку було визнано в іншому сукупному доході, слід визнавати на такій самій основі, яка вимагалася б, якби покупець прямо реалізував раніше утримувану частку участі в капіталі.
- 42A Якщо сторона спільної діяльності (як визначено у МСФЗ 11 "Спільна діяльність") отримує контроль над бізнесом, що є спільною операцією (як визначено у МСФЗ 11), і мала права на активи та зобов'язання за зобов'язаннями, пов'язаними з такою спільною операцією, безпосередньо до дати придбання, то така операція є поетапним об'єднанням бізнесу. Отже, покупець застосовує вимоги до поетапного об'єднання бізнесу, включаючи переоцінку своєї раніше утримуваної частки участі у спільній операції, як описано у пункті 42. При цьому покупець переоцінює свою раніше утримувану частку участі у спільній операції.

Об'єднання бізнесу без передачі компенсації

- 43 Іноді покупець отримує контроль над об'єктом придбання без передачі компенсації. Метод придбання в обліку об'єднання бізнесу застосовується до цих об'єднань. Такі обставини включають:
- об'єкт придбання здійснює зворотне придбання достатньої кількості своїх власних акцій для існуючого інвестора (покупця) з метою отримання контролю;
 - закінчується строк дії прав вето, що раніше не дозволяли покупцеві контролювати об'єкт придбання, в якому покупець утримував права голосу більшості;
 - покупець та об'єкт придбання погоджуються об'єднати свої бізнеси виключно на договірних засадах. Покупець не передає компенсацію в обмін на контроль над об'єктом придбання та не утримує часток участі в капіталі об'єкта придбання ні на дату придбання, ні раніше. Приклади поетапного об'єднання бізнесу виключно на договірних засадах охоплюють поєднання двох бізнесів на договірних засадах або шляхом утворення корпорації подвійної реєстрації на фондовій біржі.
- 44 При об'єднанні бізнесу виключно на договірних засадах покупець розподіляє на власників об'єкта придбання суму чистих активів об'єкта придбання, визнаних відповідно до цього МСФЗ. Іншими словами, частки участі в капіталі об'єкта придбання, утримувані іншими сторонами, ніж покупець, є часткою участі, що не забезпечує контролю, у фінансовій звітності покупця, випущеній після об'єднання, навіть якщо в результаті всі частки участі в капіталі об'єкта придбання відносяться до частки участі, що не забезпечує контролю.

Період оцінки

- 45 Якщо первісний облік об'єднання бізнесу є незавершеним на кінець звітного періоду, в якому відбувається об'єднання, покупець відображає в своїй фінансовій звітності тимчасові суми щодо статей, облік яких є незавершеним. Протягом періоду оцінки покупець ретроспективно коригує тимчасові суми, визнані на дату придбання, з метою відображення нової інформації, отриманої про факти та обставини, що існували станом на дату придбання та, якби були відомі, впливали б на оцінку сум, визнаних станом на цю дату. Протягом періоду оцінки покупець також визнає додаткові активи чи зобов'язання, якщо отримано нову інформацію про факти та обставини, що

існували станом на дату придбання та, якби були відомі, привели би до визнання цих активів і зобов'язань станом на цю дату. Період оцінки закінчується, коли покупець отримує інформацію, яка була йому потрібна, про факти та обставини, що існували станом на дату придбання, або дізнається, що неможливо отримати більше інформації. Проте період оцінки не повинен перевищувати один рік з дати придбання.

- 46 Період оцінки – це період після дати придбання, протягом якого покупець може коригувати тимчасові суми, визнані для об'єднання бізнесу. Період оцінки надає покупцеві час, достатній для отримання інформації, необхідної для ідентифікації та оцінки станом на дату придбання відповідно до вимог цього МСФЗ наведеного далі:
- а) ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань і будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання;
 - б) компенсації, переданої за об'єкт придбання (або іншої суми, використаної для оцінки гудвілу);
 - в) при поетапному об'єднанні бізнесу – частки участі в капіталі об'єкта придбання, раніше утримуваної покупцем; та
 - г) гудвілу або прибутку, отриманого в результаті вигідної покупки.
- 47 Покупець розглядає всі належні чинники під час визначення того, чи має інформація, отримана після дати придбання, приводити до коригування визначених тимчасових сум, чи є ця інформація наслідком подій, які відбулися після дати придбання. Належні чинники включають дату, на яку отримано додаткову інформацію, та чи може покупець ідентифікувати причину зміни тимчасових сум. Інформація, отримана невдовзі після дати придбання імовірно, відображає обставини, що існували на дату придбання, ніж інформація, отримана через кілька місяців пізніше. Наприклад, доки не можна ідентифікувати подію, яка трапляється та яка змінила справедливую вартість активу, ймовірно, що продаж активу третій стороні невдовзі після дати придбання за суму, що значно відрізняється від тимчасової справедливої вартості, оціненої на цю дату, вказує на помилку в тимчасовій сумі.
- 48 Покупець визнає збільшення (зменшення) тимчасової суми, визнаної для ідентифікованого активу (зобов'язання) шляхом зменшення (збільшення) гудвілу. Проте нова інформація, отримана протягом періоду оцінки, може іноді приводити до коригування тимчасової суми кількох активів або кількох зобов'язань. Наприклад, покупець міг взяти на себе зобов'язання відшкодувати збитки, пов'язані з нещасним випадком на одній з виробничих ділянок об'єкта придбання, частина яких або всі вони покриті страховим полісом страхування відповідальності об'єкта придбання. Якщо покупець отримує нову інформацію протягом періоду оцінки про справедливую вартість на дату придбання цієї відповідальності, то коригування гудвілу внаслідок зміни тимчасової суми, визнаної щодо відповідальності, згоратиметься (частково чи повністю) з відповідним коригуванням гудвілу внаслідок зміни тимчасової суми, визнаної для вимоги, заявленої страховику.
- 49 Протягом періоду оцінки покупець визнає коригування тимчасових сум так, ніби облік об'єднання бізнесу був завершений на дату придбання. Отже, покупець переглядає порівняльну інформацію за попередні періоди, подану в фінансовій звітності, у разі потреби, включаючи внесення будь-яких змін в амортизацію або інший вплив на дохід, визнаний під час завершення первісного обліку.
- 50 Після закінчення періоду оцінки покупець переглядає облік об'єднання бізнесу лише для виправлення помилок відповідно до МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”.

Визначення частини операції об'єднання бізнесу

- 51 До початку переговорів про об'єднання бізнесу у покупця та об'єкта придбання можуть бути взаємовідносини чи інша домовленість, або під час переговорів вони можуть укласти угоду, що не стосується об'єднання бізнесу. У обох зазначених випадках покупець ідентифікує будь-які суми, що не є частиною предмету обміну покупця та об'єкта придбання (або його колишніх власників) при об'єднанні бізнесу, тобто суми, що не є частиною обміну на об'єкт придбання. Покупець визнає як частину застосування методу придбання лише компенсацію, передану за об'єкт придбання, а також придбані активи та прийняті зобов'язання в обмін на об'єкт придбання. Окремі операції слід обліковувати згідно з відповідними МСФЗ.
- 52 Імовірно, що операція, здійснена перед об'єднанням покупцем чи від його імені або головним чином на користь покупця чи об'єднуваного суб'єкта господарювання, а не головним чином на користь об'єкта придбання (чи його колишніх власників), буде окремою операцією. Далі наведено приклади окремих операцій, які не потрібно включати до застосування методу придбання:

МСФЗ 3

- а) операція, яка фактично врегульовує взаємовідносини, що існували раніше між покупцем та об'єктом придбання;
- б) операція зі сплати майбутніх послуг працівників або колишніх власників об'єкта придбання;
- в) операція, яка компенсує об'єктові придбання чи його колишнім власникам витрати покупця, пов'язані із придбанням.

Пункти Б50-Б62 надають відповідне керівництво із застосування.

Витрати, пов'язані з придбанням

- 53 Витрати, пов'язані з придбанням, є витратами, які несе покупець для здійснення об'єднання бізнесу. Ці витрати включають гонорари посередників; гонорари радникам, бухгалтерам, юристам, оцінювачам, іншим фахівцям та консультантам; загальногосподарські адміністративні витрати, включаючи витрати на утримання відділу придбання та витрати на реєстрацію й випуск боргових та цінних паперів. Покупець обліковує витрати, пов'язані з придбанням, як витрати в тих періодах, у яких витрати були понесені, а послуги – отримані, за одним винятком. Витрати на випуск боргових цінних паперів або цінних паперів, які надають право власності, визнають відповідно до МСБО 32 та МСФЗ 9.

Подальша оцінка та облік

- 54 Як правило, покупець у подальшому оцінює та обліковує придбані активи, прийняті чи понесені зобов'язання та інструменти власного капіталу, випущені при об'єднанні бізнесу, відповідно до інших МСФЗ, застосованих до таких статей, залежно від їх характеру. Протецею МСФЗ надає керівництво із подальшої оцінки та обліку наведених далі придбаних активів, прийнятих або понесених зобов'язань та інструментів власного капіталу, випущених при об'єднанні бізнесу:

- а) викуплених прав;
- б) умовних зобов'язань, визнаних станом на дату придбання;
- в) компенсаційних активів; та
- г) умовної компенсації.

Пункт Б63 надає відповідне керівництво із застосування.

Викуплені права

- 55 Викуплене право, визнане як нематеріальний актив, амортизується протягом залишкового договірного періоду договору, в якому надано право. Покупець, який у подальшому продає викуплене право третій стороні, включає балансову вартість нематеріального активу до визначення прибутку чи збитку від продажу.

Умовні зобов'язання

- 56 Після первісного визнання та доки зобов'язання не буде погашеним, анульованим або не закінчиться його строк, покупець оцінює умовне зобов'язання, визнане при об'єднанні бізнесу, за більшою з таких двох сум:

- а) сумою, яка була б визнана відповідно до МСБО 37; та
- б) первісно визнаною сумою за мінусом (якщо прийнятно) накопиченої суми доходу, визнаної відповідно до принципів МСФЗ 15 "Дохід від договорів з клієнтами".

Ця вимога не застосовується до контрактів, які обліковуються відповідно до МСФЗ 9.

Компенсаційні активи

- 57 На кінець кожного подальшого звітного періоду покупець оцінює компенсаційний актив, визнаний на дату придбання, на такій самій основі, що й компенсоване зобов'язання чи актив, залежно від будь-яких договірних обмежень щодо його суми та, стосовно компенсаційного активу, який у подальшому не оцінюють за його справедливою вартістю, оцінки управлінським персоналом можливості отримання

компенсаційного активу. Покупець припиняє визнання компенсаційного активу, тільки якщо він отримує актив, продає його або іншим чином втрачає на нього право.

Умовна компенсація

- 58 Деякі зміни справедливої вартості умовної компенсації, яку покупець визнає після дати придбання, можуть бути наслідком додаткової інформації, отриманої покупцем після цієї дати, про факти та обставини, що існували на дату придбання. Такі зміни є коригуваннями періоду оцінки відповідно до пунктів 45–49. Проте зміни, що є наслідком подій після дати придбання, таких як досягнення запланованих показників прибутків, отримання встановленої ціни акцій або досягнення певного етапу за науково-дослідним проектом, не є коригуваннями періоду оцінки. Покупцеві слід обліковувати зміни справедливої вартості умовної компенсації, які не є коригуваннями періоду оцінки, таким чином:
- a) умовна компенсація, класифікована як власний капітал, не переоцінюється, а її подальше врегулювання обліковується в складі власного капіталу;
 - b) інша умовна компенсація, що:
 - i) належить до сфери застосування МСФЗ 9, оцінюється за справедливою вартістю на кожну звітну дату, а зміни справедливої вартості визнаються у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9;
 - ii) не належить до сфери застосування МСФЗ 9, оцінюється за справедливою вартістю на кожну звітну дату, а зміни справедливої вартості визнаються у прибутку або збитку.

Розкриття інформації

- 59 **Покупець розкриває інформацію, яка дає змогу користувачам його фінансової звітності оцінити строк платежу та фінансовий вплив об'єднання бізнесу, що відбувається:**
- a) протягом поточного звітного періоду; або
 - b) після кінця звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску.
- 60 Для забезпечення виконання вимоги, наведеної у пункті 59, покупець розкриває інформацію, зазначену у пунктах Б64—Б66.
- 61 **Покупець розкриває інформацію, яка дозволяє користувачам його фінансової звітності оцінити фінансовий вплив коригувань, визнаних у поточному звітному періоді, що стосуються об'єднання бізнесу, яке відбулося в поточному або попередньому звітному періодах.**
- 62 Для забезпечення виконання вимоги, наведеної у пункті 61, покупець розкриває інформацію, зазначену у пункті Б67.
- 63 Якщо розкриття конкретної інформації, що його вимагає цей та інші МСФЗ, не відповідає вимогам, встановленим у пунктах 59 і 61, покупець розкриває іншу додаткову інформацію, необхідну для виконання таких вимог.

Дата набрання чинності та перехідні положення

Дата набрання чинності

- 64 Цей МСФЗ застосовується перспективно до об'єднань бізнесу, для яких датою придбання є дата початку першого річного звітного періоду, що починається 1 липня 2009 р., або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Проте цей МСФЗ застосовується тільки на початку річного звітного періоду, який починається 30 липня 2007 р., або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до 1 липня 2009 р., йому слід розкривати інформацію про цей факт і одночасно застосовувати МСБО 27 (змінений у 2008 р.).
- 64А [Вилучено]
- 64Б Документ “Удосконалення до МСФЗ”, виданий у травні 2010 р., змінив пункти 19, 30 та Б56 і додав пункти Б62А та Б62Б. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що

МСФЗ 3

починаються 1 липня 2010 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він розкриває цей факт. Застосування має бути перспективним з дати, коли суб'єкт господарювання вперше застосував цей МСФЗ.

- 64В Пункти 65А–65Г додані виданим у травні 2010 р. документом “Удосконалення МСФЗ”. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 липня 2010 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він розкриває цей факт. Зміни застосовують до залишків умовної компенсації, що виникають внаслідок об'єднання бізнесу, дата придбання якого передре дату застосування цього МСФЗ, виданого у 2008 р.
- 64Г [Вилучено]
- 64Г МСФЗ 10, виданий у травні 2011 р., змінив пункти 7, Б13, Б63г) та Додаток А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 10.
- 64Д МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”, виданий у травні 2011 р., змінив пункти 20, 29, 33, 47, змінив визначення справедливої вартості у Додатку А та змінив пункти Б22, Б40, Б43–Б46, Б49 та Б64. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 64Е Документ “Інвестиційні суб'єкти господарювання” (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), виданий у жовтні 2012 р., змінив пункт 7 та додав пункт 2А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, які починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування документа “Інвестиційні суб'єкти господарювання” дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, то він одночасно застосовує всі зміни, включені в документ “Інвестиційні суб'єкти господарювання”.
- 64Є [Вилучено]
- 64Ж Документ “Щорічні вдосконалення МСФЗ. Цикл 2010–2012 рр.”, виданий у грудні 2013 р., змінив пункти 40 та 58 та додав пункт 67А і відповідний заголовок. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну перспективно до об'єднань бізнесу, для яких дата придбання – 1 липня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Суб'єкт господарювання може застосовувати цю зміну раніше за умови, що МСФЗ 9 та МСБО 37 (обидва – зі змінами та доповненнями, внесеними документом “Щорічні вдосконалення МСФЗ. Цикл 2010–2012 рр.”) також застосовуються. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну раніше, він розкриває цей факт.
- 64З Документ “Щорічні удосконалення МСФЗ. Цикл 2011–2013 рр.”, виданий у грудні 2013 р., змінив пункт 2а). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно до річних періодів, що починаються 1 липня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для періоду, що починається раніше зазначеної дати, він розкриває цей факт.
- 64И МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами”, випущений у травні 2014 року, змінив пункт 56. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 15.
- 64І МСФЗ 9, виданий у липні 2014 р., змінив пункти 16, 42, 53, 56, 58 та Б41 та вилучив пункти 64А, 64Г та 64Є. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.
- 64Ї МСФЗ 16, випущений у січні 2016 р., змінив пункти 14, 17, Б32 та Б42, вилучив пункти Б28–Б30 і відповідні заголовки, та додав пункти 28А–28Б і відповідні заголовки. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 16.
- 64Й МСФЗ 17, випущений у травні 2017 р., змінив пункти 17, 20, 21, 35 та Б63, та після пункту 31 додав заголовок і пункт 31А. Документ “Зміни до МСФЗ 17”, випущений у червні 2020 р., змінив пункт 31А. Суб'єкт господарювання застосовує зміни до пункту 17 до об'єднань бізнесу з датою придбання після дати першого застосування МСФЗ 17. Суб'єкт господарювання застосовує інші зміни, якщо він застосовує МСФЗ 17.
- 64К Документ “Щорічні удосконалення МСФЗ 2015–2017 рр. Цикл”, випущений у грудні 2017 р., додав пункт 42А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до об'єднань бізнесу, для яких датою придбання є дата початку першого річного звітного періоду, що починається 1 січня 2019р., або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, він розкриває цей факт.
- 64Л Документ “Визначення бізнесу”, випущений у жовтні 2018 р., додав пункти Б7А–Б7В, Б8А та Б12А–

Б12Г, змінив визначення терміну “бізнес” у додатку А, змінив пункти 3, Б7–Б9, Б11 та Б12 та вилучив пункт Б10. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до об’єднань бізнесу, для яких датою придбання є дата початку першого річного звітного періоду, що починається 1 січня 2020р., або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, він розкриває цей факт.

- 64М Документ “Посилання на Концептуальну основу”, випущений у травні 2020 р., змінив пункти 11, 14, 21, 22 і 23 та додав пункти 21А, 21Б, 21В і 23А. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до об’єднань бізнесу, для яких датою придбання є дата початку першого річного звітного періоду, що починається 1 січня 2022 р., або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється, якщо одночасно або раніше суб’єкт господарювання також застосовує всі зміни, внесені Документом “Зміни до посилань на Концептуальну основу в МСФЗ”, випущеним у березні 2018 р.

Перехідні положення

- 65 Активи та зобов’язання, що виникли внаслідок об’єднань бізнесу, дати придбання яких передували застосуванню цього МСФЗ, не коригуються після застосування цього МСФЗ.
- 65А Залишки умовної компенсації, що виникають внаслідок об’єднань бізнесу, дати придбання яких передували даті, коли суб’єкт господарювання вперше застосував цей МСФЗ, виданий у 2008 р., не коригуються після першого застосування цього МСФЗ. Пункти 65Б–65Г застосовують у подальшому обліку цих залишків. Пункти 65Б–65Г не застосовують до обліку залишків умовної компенсації, що виникають внаслідок об’єднань бізнесу, дати придбання яких припадають на дату першого застосування суб’єктом господарювання цього МСФЗ, виданого у 2008 р., або йдуть після цієї дати. В пунктах 65Б–65Г об’єднання бізнесу означає виключно ті об’єднання бізнесу, дата придбання яких передувала даті застосування цього МСФЗ, виданого в 2008 р.
- 65Б Якщо угода про об’єднання бізнесу передбачає коригування витрат на об’єднання, які залежать від майбутніх подій, покупець включає суму такого коригування у витрати на об’єднання на дату придбання, якщо коригування є імовірним і його можна достовірно оцінити.
- 65В Угода про об’єднання бізнесу може дозволяти коригування до витрат на об’єднання, які залежать від однієї або кількох майбутніх подій. Коригування може залежати, наприклад, від визначеного рівня прибутку, який має бути збережений або досягнутий у майбутні періоди, або від підтримуваної ринкової ціни випущених інструментів. Як правило, можна оцінити суму будь-якого такого коригування на час первісного обліку об’єднання без зменшення надійності інформації, навіть при тому, що певна невизначеність існує. Якщо майбутні події не відбуваються, або оцінку потрібно переглянути, витрати на об’єднання бізнесу відповідним чином коригують.
- 65Г Однак якщо угода про об’єднання бізнесу передбачає таке коригування, воно не включається у витрати на об’єднання на час первісного обліку об’єднання, якщо воно або не є імовірним, або його не можна достовірно оцінити. Якщо таке коригування у подальшому стає імовірним і його можна достовірно оцінити, то додаткову компенсацію слід вважати коригуванням витрат на об’єднання.
- 65Г За деяких обставин від покупця може вимагатися здійснення у подальшому платежу продавцеві для компенсування зменшення вартості наданих активів, випущених інструментів власного капіталу або зобов’язань, понесених чи взятих на себе покупцем, в обмін на контроль над об’єктом придбання. Це відбувається, наприклад, коли покупець гарантує ринкову ціну випущених інструментів власного капіталу або боргових інструментів як частину витрат на об’єднання бізнесу, і від нього вимагається випустити додаткові інструменти власного капіталу або боргові інструменти для відновлення визначеної початкової вартості. У таких випадках збільшення витрат на об’єднання бізнесу не визнається. У випадку інструментів власного капіталу справедлива вартість додаткового платежу згортається на таке саме зменшення вартості, віднесеної на інструменти, випущені спочатку. У випадку боргових інструментів додатковий платіж вважається зменшенням премії або збільшенням дисконту на початковий випуск.
- 66 Суб’єкт господарювання, такий як взаємний суб’єкт господарювання, який ще не застосовував МСФЗ 3 та здійснив одне чи кілька об’єднань бізнесу, які обліковувались із застосуванням методу придбання, застосовує положення перехідного періоду, наведені у пунктах Б68 і Б69.

МСФЗ 3

Податки на прибуток

- 67 До об'єднань бізнесу, придбання яких відбулося до застосування цього МСФЗ, покупець перспективно застосовує вимоги пункту 68 МСБО 12, з урахуванням змін цього МСФЗ. Інакше кажучи, покупець не коригує облік попередніх об'єднань бізнесу на раніше визнані зміни в визнаних відстрочених податкових активах. Проте, починаючи від дати застосування цього МСФЗ, покупець визнає як коригування прибутку чи збитку (або, якщо цього вимагає МСБО 12, поза межами прибутку чи збитку), зміни у визнаних відстрочених податкових активах.

Посилання на МСФЗ 9

- 67А Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт, але ще не застосовує МСФЗ 9, то будь-які посилання на МСФЗ 9 слід вважати посиланнями на МСБО 39.

Вилучення МСФЗ 3 (2004 р.)

- 68 Цей МСФЗ замінює МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу” (виданий у 2004 р.).

Додаток А

Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною частиною цього МСФЗ.

<i>об'єкт придбання</i> (<i>acquiree</i>)	Бізнес або бізнеси, над якими покупець отримує контроль в об'єднанні бізнесу.
<i>покупець</i> (<i>acquirer</i>)	Суб'єкт господарювання, який отримує контроль за об'єктом придбання .
<i>дата придбання</i> (<i>acquisition date</i>)	Дата, на яку покупець отримує контроль за об'єктом придбання .
<i>бізнес</i> (<i>business</i>)	Цілісна сукупність видів діяльності та активів, що їх можна вести та якими можна управляти з метою надання товарів або послуг клієнтам, отримання інвестиційного доходу (такого як дивіденди або проценти) або отримання іншого доходу від звичайної діяльності.
<i>об'єднання бізнесу</i> (<i>business combination</i>)	Операція чи інша подія, в якій покупець отримує контроль за одним або кількома бізнесами . Операції, що їх іноді називають “істинними злиттями” або “злиттями рівних”, також є об'єднаннями бізнесу в тому значенні, в якому цей термін вжито в цьому МСФЗ.
<i>умовна компенсація</i> (<i>contingent consideration</i>)	Як правило, зобов'язання покупця передавати додаткові активи чи частки участі в капіталі колишнім власникам об'єкта придбання в рамках обміну на контроль за об'єктом придбання, якщо відбудуться визначені майбутні події або будуть виконані визначені умови. Проте <i>умовна компенсація</i> також може надавати покупцеві право повернути раніше передану компенсацію, якщо виконуються визначені умови.
<i>частки участі в капіталі</i> (<i>equity interests</i>)	Для цілей цього МСФЗ термін “ <i>частки участі в капіталі</i> ” вживається в широкому розумінні для позначення часток власності суб'єктів господарювання, якими володіють інвестори, та частки власників, членів чи учасників взаємних суб'єктів господарювання .
<i>справедлива вартість</i> (<i>fair value</i>)	<i>Справедлива вартість</i> це ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13)
<i>гудвіл</i> (<i>goodwill</i>)	Актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних в об'єднанні бізнесу , які неможливо індивідуально ідентифікувати окремо визнати.
<i>ідентифікований</i> (<i>identifiable</i>)	Актив є <i>ідентифікованим</i> , якщо він: <ul style="list-style-type: none"> а) є відокремлюваним, тобто може від'єднуватися чи відокремлюватися від суб'єкта господарювання і бути проданим, переданим, ліцензованим, орендованим чи обміненим, окремо чи разом з відповідним договором, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це; або б) виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть передаватися чи відокремлюватися такі права від суб'єкта господарювання або від інших прав та обов'язків.
<i>нематеріальний актив</i> (<i>intangible asset</i>)	Немонетарний актив, який не має фізичної змісту та може бути ідентифікований .

*взаємний суб'єкт
господарювання
(mutual entity)*

Суб'єкт господарювання, крім суб'єкта господарювання, що належить інвесторові, який забезпечує дивіденди, нижчі витрати або інші економічні вигоди безпосередньо своїм **власникам**, членам або учасникам. Наприклад, компанія взаємного страхування, кредитний союз та кооперативний суб'єкт господарювання є взаємними суб'єктами господарювання.

*частка участі, що не
забезпечує контролю
(non-controlling interest)*

Власний капітал в дочірньому підприємстві, який не належить, прямо чи опосередковано **материнському підприємству**.

*власники
(owners)*

У цьому Стандарті термін "*власники*" вживається у широкому розумінні і включає утримувачів **часток участі в капіталі** суб'єктів господарювання, що належать інвестору, та власникам, членам або учасникам **взаємних суб'єктів господарювання**.

Додаток Б Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною цього МСФЗ.

Об'єднання бізнесу суб'єктів господарювання під спільним контролем (застосування пункту 2в))

- Б1 Цей МСФЗ не застосовується до об'єднання бізнесу суб'єктів господарювання або бізнесів під спільним контролем. Об'єднання бізнесу, що пов'язане з суб'єктами господарювання або бізнесами під спільним контролем – це об'єднання бізнесу, в якому всі суб'єкти господарювання або бізнеси, що об'єднуються, в кінцевому підсумку контролюються тією самою стороною чи сторонами як до, так і після об'єднання, і цей контроль не є тимчасовим.
- Б2 Вважається, що група осіб контролює суб'єкт господарювання, якщо в результаті договірних домовленостей такі особи мають колективні повноваження здійснювати управління його фінансовими та операційними політиками з метою одержання вигід від його діяльності. Таким чином, об'єднання бізнесу не належить до сфери застосування цього МСФЗ, якщо в результаті конкретних угод та ж група осіб володіє абсолютними колективними повноваженнями здійснювати управління фінансовими та операційними політиками кожного з об'єднуваних суб'єктів господарювання з метою одержання вигід від їхньої діяльності, і такі абсолютні колективні повноваження не є тимчасовими.
- Б3 Суб'єкт господарювання може контролюватися особою чи групою осіб, які виконують спільні дії згідно з договірними домовленостями, і до такої особи чи групи осіб можуть не застосовуватися вимоги щодо фінансової звітності за МСФЗ. Отже, для того, щоб об'єднання бізнесу розглядалось як таке, що пов'язане із суб'єктами господарювання під спільним контролем, не обов'язково включати об'єднуваних суб'єктів господарювання до тієї ж консолідованої фінансової звітності.
- Б4 Розмір часток участі, які не забезпечують контролю, у кожному з об'єднуваних суб'єктів господарювання до та після об'єднання бізнесу не є суттєвим для визначення того, чи пов'язане об'єднання із суб'єктами господарювання під спільним контролем. Подібним чином, той факт, що одним з об'єднуваних суб'єктів господарювання є дочірнє підприємство, виключене з консолідованої фінансової звітності, не є суттєвим для визначення, чи пов'язане об'єднання бізнесу з суб'єктами господарювання під спільним контролем.

Визначення об'єднання бізнесу (застосування пункту 3)

- Б5 Цей МСФЗ визначає об'єднання бізнесу як операцію або іншу подію, в якій покупець отримує контроль за одним або кількома бізнесами. Покупець може отримати контроль за об'єктом придбання різними способами, наприклад:
- передача грошових коштів, еквівалентів грошових коштів чи інших активів (включаючи чисті активи, які формують бізнес);
 - прийняття на себе зобов'язань;
 - випуск часток участі в капіталі;
 - надання кількох типів компенсації; або
 - без передачі компенсації, в тому числі тільки за контрактом (див. пункт 43).
- Б6 Об'єднання бізнесу можна структурувати різними способами з юридичних, податкових або інших причин, які включають такі, але не виключно:
- один або кілька бізнесів стають дочірніми підприємствами покупця, або відбувається законне злиття чистих активів одного чи кількох бізнесів;
 - один об'єднуючий суб'єкт господарювання передає свої чисті активи, або його власники передають свої частки участі в капіталі іншому об'єднуючому суб'єктові господарювання чи його власникам;
 - усі об'єднані суб'єкти господарювання передають свої чисті активи, чи власники цих

суб'єктів господарювання передають свої частки участі в капіталі заново утвореному суб'єктові господарювання (що іноді називають операцією “згорання” або “зведення”); або

- г) група колишніх власників одного з об'єднаних суб'єктів господарювання отримує контроль над об'єднаним суб'єктом господарювання.

Визначення бізнесу (застосування пункту 3)

Б7 Бізнес складається із залучених ресурсів і процесів, які застосовуються до цих залучених ресурсів, що забезпечують можливість створити кінцеві продукти. Три елементи бізнесу визначаються так (див. пункти Б8–Б12Г для керівництва елементами бізнесу):

- а) **залучений ресурс:** будь-який економічний ресурс, який створює або забезпечує можливість створити кінцеві продукти, якщо до нього застосувати один або кілька технологічних процесів. Приклади охоплюють непоточні активи (включаючи нематеріальні активи чи права використовувати непоточні активи), інтелектуальну власність, можливість отримати доступ до необхідних матеріалів або права та працівників;
- б) **технологічний процес:** будь-яка система, стандарт, протокол, методика чи норма, які, якщо застосувати їх до залученого ресурсу чи залучених ресурсів, створюють або надають можливість створити кінцеві продукти. Прикладами є технологічні процеси стратегічного управління, операційні технологічні процеси та технологічні процеси управління ресурсами. Як правило, ці технологічні процеси документують, але інтелектуальний потенціал організованої робочої сили, яка має необхідні навички та досвід, дотримуючись правил і методик, може забезпечити необхідні технологічні процеси, які можна застосовувати до залучених ресурсів з метою створення кінцевих продуктів. (Бухгалтерський облік, нарахування заробітної плати, виставлення рахунків та інші адміністративні системи, як правило, не є технологічними процесами, що їх використовують для створення кінцевих продуктів.);
- в) **кінцевий продукт:** результат залучених ресурсів і технологічних процесів, застосованих до тих залучених ресурсів, які надають товари або послуги клієнтам, отримують інвестиційний дохід (такий як дивіденди або проценти) або отримують інший дохід від звичайної діяльності.

Додатковий тест для ідентифікації концентрації справедливої вартості

Б7А Пункт Б7Б визначає додатковий тест (тест на концентрацію), щоб дозволити спростити оцінку того, чи сукупність придбаних видів діяльності та активів не є бізнесом. Суб'єкт господарювання може обирати застосовувати чи не застосувати тест. Суб'єкт господарювання може робити такий вибір окремо для кожної операції чи іншої події. Тест на концентрацію має такі наслідки:

- а) якщо тест на концентрацію проводиться, то сукупність видів діяльності та активів не визначається як бізнес і подальше оцінювання не потрібне;
- б) якщо тест на концентрацію не проводиться, або якщо суб'єкт господарювання обирає не застосовувати тест, то він проводить оцінювання, як визначено у пунктах Б8 – Б12Г.

Б7Б Тест на концентрацію проводиться, якщо в основному всі придбані за справедливою вартістю валові активи сконцентровано в одному активі або групі подібних активів, що можуть бути ідентифіковані. Для тесту на концентрацію:

- а) з придбаних валових активів виключають грошові кошти та їх еквіваленти, відстрочені податкові активи та гудвіл, які є результатом впливу відстрочених податкових зобов'язань;
- б) справедлива вартість придбаних валових активів включає будь-яку передану компенсацію (плюс справедливую вартість будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, та справедливую вартість будь-якої раніше утримуваної частки) у перевищенні справедливої вартості придбаних чистих ідентифікованих активів. Справедлива вартість придбаних валових активів зазвичай може бути визначена як загальна сума, отримана шляхом додавання справедливої вартості переданої компенсації (плюс справедливую вартість будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, та справедливую вартість будь-якої раніше утримуваної частки) до справедливої вартості прийнятих зобов'язань (крім відкладених податкових зобов'язань) та потім виключаючи статті, визначені у підпункті а). Проте, якщо справедлива вартість придбаних

- валових активів є більшою, ніж загальна сума, може знадобитись більш точний розрахунок;
- в) один актив, що може бути ідентифікований, включає будь-який актив або групу активів, які могли б бути визнані або оцінені як один актив, що може бути ідентифікований, при об'єднанні бізнесу;
 - г) якщо матеріальний актив є частиною іншого матеріального активу і не може бути фізично відокремлений та використаний окремо від нього (або від активу, що лежить в основі, який підлягає оренді, як визначено у МСФЗ 16 “Оренда”) без понесення значних витрат або значного зменшення корисності або справедливої вартості будь-якого активу (наприклад, землі та будівель), ці активи вважаються одним активом, що може бути ідентифікований;
 - г) при оцінюванні, чи є активи подібними, суб'єкт господарювання розглядає характер кожного окремого активу, що може бути ідентифікований, та ризики, пов'язані з управлінням та створенням готових продуктів з цих активів (тобто характеристики ризику);
 - д) як подібні активи не розглядається наведене далі:
 - і) матеріальний та нематеріальний актив;
 - ii) матеріальні активи у різних класах (наприклад, запаси, виробниче обладнання та автомобілі), якщо вони не розглядаються як один актив, що може бути ідентифікований, відповідно до критеріїв підпункту г);
 - iii) нематеріальні активи, що можуть бути ідентифіковані, у різних класах (наприклад, назви брендів, ліцензії та нематеріальні активи на етапі розробки);
 - iv) фінансовий та нефінансовий актив;
 - v) фінансові активи у різних класах (наприклад, дебіторська заборгованість та інвестиції в інструменти власного капіталу); та
 - vi) активи, що можуть бути ідентифіковані, які знаходяться у межах того ж класу активу, але мають значно відмінні характеристики ризику.

Б7В Вимоги пункту Б7Б не змінюють ні настанови щодо подібних активів у МСБО 38 “Нематеріальні активи”, ні значення терміну “клас” у МСБО 16 “Основні засоби”, МСБО 38 та МСФЗ 7 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”.

Елементи бізнесу

- Б8 Хоча зазвичай бізнес і має кінцеві продукти, та вони не потрібні для цілісної сукупності видів діяльності та активів, щоб кваліфікуватись як бізнес. Для можливості здійснення та управління з метою ідентифікації у визначенні бізнесу цілісна сукупність видів діяльності та активів потребує два основних елементи: залучені ресурси та технологічні процеси, що застосовуються до цих залучених ресурсів. Не потрібно, щоб бізнес містив усі залучені ресурси чи технологічні процеси, які продавець використовував під час здійснення цього бізнесу. Однак, щоб вважатися бізнесом цілісна сукупність видів діяльності та активів повинна містити, як мінімум, залучений ресурс та суттєвий технологічний процес, які разом значно впливають на здатність створення кінцевого продукту. Пункти Б12 – Б12Г визначають як оцінити, чи є технологічний процес суттєвим.
- Б8А Якщо придбана сукупність видів діяльності та активів має кінцевий продукт, продовження доходу від звичайної діяльності само по собі не визначає, що придбано обидва: і залучений ресурс, і суттєвий технологічний процес.
- Б9 Характер елементів бізнесу варіюється залежно від галузі та структури діяльності суб'єкта господарювання, в тому числі від етапу розвитку суб'єкта господарювання. В існуючих бізнесах часто є багато різних типів залучених ресурсів, технологічних процесів і кінцевих продуктів, тоді як у нових бізнесах часто мало залучених ресурсів і технологічних процесів, а іноді лише один кінцевий продукт (продукція). Майже всі бізнеси мають також зобов'язання, але бізнесу не обов'язково мати зобов'язання. Крім того, придбана сукупність видів діяльності та активів, що не є бізнесом, може мати зобов'язання.
- Б10 [Вилучено]
- Б11 Визначаючи, чи є певна сукупність активів та видів діяльності є бізнесом, слід виходити з того, чи

спроможний учасник ринку вести цю цілісну сукупність та управляти нею як бізнесом. Отже, оцінюючи, чи є певна сукупність бізнесом, недоречно брати до уваги лише те, чи експлуатував продавець цю сукупність як бізнес або чи має намір покупець експлуатувати її як бізнес.

Оцінювання, чи придбаний технологічний процес є суттєвим

Б12 Пункти Б12А-Б12Г пояснюють, як оцінити, чи придбаний технологічний процес є суттєвим, якщо придбана сукупність видів діяльності та активів не має кінцевих продуктів (пункт Б12Б) та якщо вона має кінцеві продукти (Б12В).

Б12А Прикладом придбаної сукупності видів діяльності та активів, що не має готових продуктів на дату придбання, є суб'єкт господарювання на ранній стадії діяльності, який не почав отримувати дохід. Більше того, якщо придбана сукупність видів діяльності та активів отримувала дохід на дату придбання, вважається, що на цю дату є кінцеві продукти, навіть якщо у подальшому вона більше не буде отримувати дохід від зовнішніх клієнтів, наприклад, тому що він буде інтегрований покупцем.

Б12Б Якщо сукупність видів діяльності та активів не має кінцевих продуктів на дату придбання, придбаний технологічний процес (або група технологічних процесів) вважається суттєвим лише якщо:

- а) він є критичним щодо здатності розвивати або конвертувати придбаний залучений ресурс або ресурси в кінцеві продукти;
- б) придбані залучені ресурси включають як організовану робочу силу, яка має необхідні навички, знання та досвід для виконання такого технологічного процесу (або групи технологічних процесів), так і інші залучені ресурси, які організована робоча сила могла б розвивати або конвертувати у готові продукти. Ці інші залучені ресурси можуть включати:
 - і) інтелектуальну власність, яка може бути використана для розвитку товару або сервісу;
 - іі) інші економічні ресурси, які можуть бути розроблені для створення готових продуктів; або
 - ііі) права для отримання доступу до необхідних матеріалів або прав, які дають змогу створювати в майбутньому готові продукти.

Приклади залучених ресурсів, згаданих у підпунктах б)і) - ііі), включають технологію, проекти з технологічного дослідження та розробки, прав з користування нерухомістю та корисними копалинами.

Б12В Якщо сукупність видів діяльності та активів має кінцеві продукти на дату придбання, придбаний технологічний процес (або група технологічних процесів) вважається суттєвим, якщо, при застосуванні до придбаного залученого ресурсу або ресурсів, він:

- а) є критичним щодо здатності продовжувати виробляти готові продукти, та залучені ресурси включають організовану робочу силу з необхідними навичками, знаннями та досвідом для виконання такого технологічного процесу (або групи технологічних процесів); або
- б) суттєво сприяє у здатності продовжувати виробляти готові продукти та:
 - і) вважається унікальним або рідкісним; або
 - іі) не може бути заміненим без значних витрат, зусиль або затримки у здатності продовжувати виробляти готові продукти.

Б12Г Наведене далі додаткове обговорення підкріплює обидва пункти Б12Б та Б12В:

- а) придбаний договір є залученим ресурсом та не є суттєвим технологічним процесом. Проте, придбаний договір, наприклад, договір на управління майном або активами на умовах аутсорсингу, може надавати доступ до організованої робочої сили. Суб'єкт господарювання оцінює, чи організована робоча сила, доступ до якої отримано згідно з таким договором, виконує суттєвий технологічний процес, який контролює суб'єкт господарювання, і таким чином придбав;
- б) труднощі у заміні придбаної організованої робочої сили може вказувати на те, що придбана організована робоча сила виконує суттєвий технологічний процес, який є критичним щодо здатності створювати готові продукти;
- в) технологічний процес (або група технологічних процесів) не є критичним, якщо, наприклад, він є допоміжним або другорядним у контексті всіх технологічних процесів, необхідних для створення готових продуктів.

Визначення покупця (застосування пунктів 6 і 7)

- Б13 Керівництво, наведене в МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність”, використовується для визначення покупця - суб’єкта господарювання, який отримує контроль над об’єктом придбання. Якщо об’єднання бізнесу відбулося, але застосування керівництва, наведеного в МСФЗ 10, чітко не вказує, який з об’єднаних суб’єктів господарювання є покупцем, розглядають чинники, наведені в пунктах Б14—Б18, під час здійснення такого визначення.
- Б14 В об’єднанні бізнесу, здійснюваному в основному шляхом передачі грошових коштів або інших активів або прийняття зобов’язань, покупцем зазвичай є суб’єкт господарювання, який передає грошові кошти або інші активи чи приймає зобов’язання.
- Б15 В об’єднанні бізнесу, здійснюваному в основному шляхом обміну часток участі в капіталі, покупцем зазвичай є суб’єкт господарювання, який випускає свої частки участі в капіталі. Проте в деяких об’єднаннях бізнесу, що їх звичайно називають “зворотними придбаннями”, об’єктом придбання є суб’єкт господарювання, який випускає частки участі. Пункти Б19—Б27 надають керівництво із обліку зворотних придбань. Розглядають також інші доречні факти та обставини під час визначення покупця в об’єднанні бізнесу, здійснюваному шляхом обміну частками участі в капіталі, в тому числі:
- відносні права голосу в об’єднаному суб’єкті господарювання після об’єднання бізнесу:* зазвичай покупцем є об’єднуючий суб’єкт господарювання, власники якого як група зберігають або отримують найбільшу частину прав голосу в об’єднаному суб’єкті господарювання. Визначаючи, яка група власників зберігає або отримує найбільшу частину прав голосу, суб’єкт господарювання розглядає існування будь-яких незвичайних або спеціальних угод щодо голосування або опціонів, варантів чи цінних паперів, які можна конвертувати;
 - існування великої частки меншості з правом голосу в об’єднаному суб’єкті господарювання, якщо інший власник або організована група власників не має значної частини прав голосу:* зазвичай покупцем є об’єднуючий суб’єкт господарювання, єдиний власник або організована група власників якого утримує найбільшу частку меншості з правом голосу в об’єднаному суб’єкті господарювання;
 - склад органу управління об’єданого суб’єкта господарювання:* зазвичай покупцем є об’єднуючий суб’єкт господарювання, власники якого мають можливість обирати, призначати чи звільняти більшість членів органу управління об’єданого суб’єкта господарювання;
 - склад вищого управлінського персоналу об’єданого суб’єкта господарювання:* зазвичай покупцем є об’єднуючий суб’єкт господарювання, (колишній) управлінський персонал якого має переважний вплив на управлінський персонал об’єданого суб’єкта господарювання;
 - умови обміну часток участі в капіталі:* зазвичай покупцем є об’єднуючий суб’єкт господарювання, який сплачує премію понад справедливую вартість часток участі в капіталі перед об’єднанням іншого об’єднуючого суб’єкта господарювання або суб’єктів господарювання.
- Б16 Зазвичай покупцем є об’єднуючий суб’єкт господарювання, відносний розмір якого (оцінюваний, наприклад, в активах, доходах або прибутку) значно більший, ніж розмір іншого об’єднуваного суб’єкта господарювання або суб’єктів господарювання.
- Б17 В об’єднанні бізнесу, пов’язаному з більш, ніж двома суб’єктами господарювання, визначення покупця включає, серед іншого, розгляд того, котрий з об’єднаних суб’єктів господарювання ініціював об’єднання, а також відносного розміру об’єднаних суб’єктів господарювання.
- Б18 Новий суб’єкт господарювання, створений для здійснення об’єднання бізнесу, не обов’язково є покупцем. Якщо новий суб’єкт господарювання створюється з метою випуску часток участі в капіталі для здійснення об’єднання бізнесу, то один з об’єднаних суб’єктів господарювання, який існував до об’єднання бізнесу, визначається як покупець із застосуванням керівництва, наведеного в пунктах Б13—Б17. На відміну від цього, новий суб’єкт господарювання, який передає грошові кошти або інші активи чи приймає зобов’язання як компенсацію, може бути покупцем.

Зворотні придбання

- Б19 Зворотне придбання відбувається, коли суб’єкт господарювання, який випускає цінні папери (юридичний покупець), ідентифікується як об’єкт придбання для цілей обліку на основі керівництва,

наведеного у пунктах Б13–Б18. Суб'єкт господарювання, частки участі в капіталі якого купують (юридичний об'єкт придбання), має бути покупцем для цілей обліку операції, яка вважається зворотним придбанням. Наприклад, зворотні придбання іноді відбуваються, коли закритий суб'єкт господарювання бажає стати відкритим суб'єктом господарювання, але не хоче реєструвати свої частки участі. Для досягнення цієї мети закритий суб'єкт господарювання домовлятиметься з відкритим суб'єктом господарювання про придбання його часток участі в капіталі в обмін на частки участі в капіталі відкритого суб'єкта господарювання. В цьому прикладі відкритий суб'єкт господарювання є **юридичним покупцем**, оскільки він випускає свої частки участі в капіталі, а закритий суб'єкт господарювання є **юридичним об'єктом придбання**, оскільки його частки участі в капіталі були придбані. Проте застосування керівництва, наведеного в пунктах Б13–Б18, приводить до ідентифікації:

- а) відкритого суб'єкта господарювання як **об'єкта придбання** для цілей обліку (об'єкт придбання, що здійснює облік); та
- б) закритого суб'єкта господарювання як **покупця** для цілей обліку (покупець, що здійснює облік).

Об'єкт придбання, що здійснює облік, має відповідати визначенню бізнесу у випадку операції, яку слід обліковувати як зворотне придбання, та застосовувати всі критерії визнання і оцінки, наведені в цьому МСФЗ, включаючи вимоги до визнання гудвілу.

Оцінка переданої компенсації

- Б20 У зворотному придбанні покупець, що здійснює облік, як правило, не надає компенсації за об'єкт придбання. Натомість, об'єкт придбання, що здійснює облік, зазвичай випускає свої звичайні акції власникам покупця, що здійснює облік. Відповідно, справедлива вартість на дату придбання компенсації, переданої покупцем, що здійснює облік, за його частку в об'єкті придбання, що обліковує, базується на кількості часток участі в капіталі, яку мало би випустити юридичне дочірнє підприємство, щоб надати власникам юридичного материнського підприємства такий самий відсоток часток участі в капіталі об'єднаного суб'єкта господарювання, який є наслідком зворотного придбання. Справедливу вартість кількості часток участі в капіталі, обчисленої в такий спосіб, можна використовувати як справедливу вартість компенсації, переданої в обмін на об'єкт придбання.

Складання та подання консолідованої фінансової звітності

- Б21 Консолідована фінансова звітність, складена після зворотного придбання, випускається від імені юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік), але описується в примітках як продовження фінансової звітності юридичного дочірнього підприємства (покупця, що здійснює облік), з одним коригуванням, яке полягає в ретроспективному коригуванні статутного капіталу покупця, що здійснює облік, для відображення в звітності статутного капіталу об'єкта придбання, що здійснює облік. Таке коригування потрібно для відображення капіталу юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік). Порівняльна інформація, подана в цих консолідованій фінансовій звітності також коригується ретроспективно для відображення статутного капіталу юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік).
- Б22 Оскільки консолідована фінансова звітність є продовженням фінансової звітності юридичного дочірнього підприємства, за винятком структури його капіталу, консолідована фінансова звітність відображає:
- а) активи та зобов'язання юридичного дочірнього підприємства (покупця, що здійснює облік), визнані й оцінені за їхньою балансовою вартістю до об'єднання;
 - б) активи та зобов'язання юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік), визнані й оцінені відповідно до цього МСФЗ;
 - в) нерозподілений прибуток та інші залишки власного капіталу юридичного дочірнього підприємства (покупця, що обліковує) **перед** об'єднанням бізнесу;
 - г) суму, яка визнана у такій консолідованій фінансовій звітності як випущені частки участі в капіталі, визначену шляхом додавання часток участі в капіталі (покупця, що здійснює облік), що перебувають в обігу перед об'єднанням бізнесу, до справедливої вартості юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік). Однак структура власного капіталу (тобто кількість та вид випущених часток участі в капіталі) відображає структуру власного капіталу юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік), включаючи частки участі в капіталі, випущені юридичним материнським підприємством

для здійснення об'єднання. Відповідно, структуру власного капіталу юридичного дочірнього підприємства (покупця, що здійснює облік) перераховують із застосуванням курсового коефіцієнта, встановленого в угоді про придбання для відображення звідності кількості акцій юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік), випущених при зворотному придбанні;

- г) пропорційну частину часток участі, які не забезпечують контролю, у балансовій вартості нерозподіленого прибутку та інших часток участі в капіталі перед об'єднанням юридичного дочірнього підприємства (покупця, що здійснює облік), як зазначалося в пунктах Б23 і Б24.

Частка участі, що не забезпечує контролю

- Б23 У зворотному придбанні деякі власники юридичного об'єкта придбання (покупця, що здійснює облік) можуть не обмінювати свої частки участі в капіталі на частки участі в капіталі юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік). Такі власники вважаються часткою участі, що не забезпечує контролю, у консолідованій фінансовій звітності після зворотного придбання. Це відбувається тому, що власники юридичного об'єкта придбання, які не обмінюють свої частки участі в капіталі на частки участі в капіталі юридичного покупця, володіють часткою лише в результатах та чистих активах юридичного об'єкта придбання, а не в результатах та чистих активах об'єднаного суб'єкта господарювання. Навпаки, навіть якщо юридичний покупець є об'єктом придбання для цілей обліку, власники юридичного покупця володіють часткою участі в результатах та чистих активах об'єднаного суб'єкта господарювання.
- Б24 Активи та зобов'язання юридичного об'єкта придбання оцінюють та визнають у консолідованій фінансовій звітності за їхньою балансовою вартістю до об'єднання (см. пункт Б22а)). Тому в зворотному придбанні частка участі, що не забезпечує контролю, відображає пропорційну частку участі, що не забезпечує контролю, акціонерів у балансовій вартості до об'єднання чистих активів юридичного об'єкта придбання, навіть якщо частки участі, що не забезпечують контролю, в інших придбаннях оцінюються за їхньою справедливою вартістю на дату придбання.

Прибуток на акцію

- Б25 Як зазначено в пункті Б22г), структура власного капіталу в консолідованій фінансовій звітності після зворотного придбання відображає структуру власного капіталу юридичного покупця (об'єкта придбання, що здійснює облік), включаючи частки участі в капіталі, випущені юридичним покупцем для здійснення об'єднання бізнесу.
- Б26 Під час обчислення середньозваженої кількості звичайних акцій, які перебувають в обігу (обчислення знаменника прибутку на акцію) протягом періоду, в якому відбувається зворотне придбання:
- кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу від початку такого періоду і до дати придбання, обчислюється на основі середньозваженої кількості звичайних акцій юридичного об'єкта придбання (покупця, що здійснює облік), які перебувають в обігу протягом цього періоду, помножують на курсовий коефіцієнт, установлений в угоді про злиття; та
 - кількістю звичайних акцій, які перебувають в обігу з дати придбання до кінця такого періоду, вважається фактична кількість звичайних акцій юридичного покупця (об'єкта придбання, що здійснює облік), які перебувають в обігу протягом цього періоду.
- Б27 Базисний прибуток на акцію за кожен порівняльний період перед датою придбання, поданий у консолідованій фінансовій звітності після зворотного придбання, обчислюється шляхом ділення:
- прибутку або збитку юридичного об'єкта придбання, які відносяться до утримувачів звичайних акцій за кожний з таких періодів, на
 - середньозважену кількість звичайних акцій юридичного об'єкта придбання в обігу за минулі періоди, помножену на курсовий коефіцієнт, установлений в угоді про придбання.

Визнання окремих придбаних активів та прийнятих зобов'язань (застосування пунктів 10–13)

Б28-Б30 [Вилучено]

Нематеріальні активи

- Б31 Покупець визнає, окремо від гудвілу, нематеріальні активи, що можуть бути ідентифіковані, придбані при об'єднанні бізнесу. Нематеріальний актив є таким, що може бути ідентифікований, якщо він відповідає або критерію відокремлюваності, або критерію походження від договірно-юридичних прав.
- Б32 Нематеріальний актив, який відповідає критерію походження від договірно-юридичних прав, є таким, що може бути ідентифікований, навіть якщо актив не можна передати або відокремити від об'єкта придбання або від інших прав та зобов'язань. Наприклад:
- а) [вилучено]
 - б) об'єкт придбання володіє та експлуатує атомну електростанцію. Ліцензія на експлуатацію цієї електростанції є нематеріальним активом, який відповідає критерію походження від договірно-юридичних прав для визнання окремо від гудвілу, навіть якщо покупець не може продати чи передати її окремо від придбаної електростанції. Покупець може визнати справедливую вартість ліцензії на експлуатацію та справедливую вартість електростанції як один актив для цілей фінансової звітності, якщо строки корисної експлуатації цих активів подібні;
 - в) об'єкт придбання володіє патентом на технологію. Він надав ліцензію на цей патент іншим особам для його ексклюзивного використання за межами внутрішнього ринку, отримуючи в обмін визначений відсоток від майбутнього доходу отриманого із за кордону. Як патент на технологію, так і пов'язана з ним ліцензійна угода відповідають критерію походження від договірних юридичних прав для визнання окремо від гудвілу, навіть якщо продаж або обмін патенту та пов'язаної з ним ліцензійної угоди окремо один від одного буде неможливим.
- Б33 Критерій відокремлюваності означає, що придбаний нематеріальний актив можна відокремити або відділити від об'єкта придбання та продати, передати, ліцензувати, орендувати або обміняти, як індивідуально, так і разом із пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом або зобов'язанням. Нематеріальний актив, який покупець буде в змозі продати, ліцензувати або іншим чином обміняти на щось інше, вартість чого відповідає критерію відокремлюваності, навіть якщо покупець не має наміру продати, ліцензувати або іншим чином обміняти його. Придбаний нематеріальний актив відповідає критерію відокремлюваності, якщо існує свідчення операцій обміну для цього типу активу або активу подібного типу, навіть якщо такі операції трапляються рідко, та незалежно від того, чи бере участь у них покупець. Наприклад, реєстри клієнтів та абонентів часто ліцензують, і тому вони відповідають критерію відокремлюваності. Навіть якщо об'єкт придбання вважає, що характеристики його реєстрів клієнтів відрізняються від інших реєстрів клієнтів, той факт, що реєстри клієнтів часто ліцензують, означає, як правило, що придбаний реєстр клієнтів відповідає критерію відокремлюваності. Однак реєстр клієнтів, придбаний в об'єднанні бізнесу, не відповідатиме критерію відокремлюваності, якщо умови конфіденційності чи інші угоди забороняють суб'єктові господарювання продавати, орендувати чи іншим чином обмінюватися інформацією про клієнтів.
- Б34 Нематеріальний актив, який не можна індивідуально відокремити від об'єкта придбання або об'єданого суб'єкта господарювання, відповідає критерію відокремлюваності, якщо його можна відокремити спільно з пов'язаним з ним контрактом, активом, що може бути ідентифікований, або зобов'язанням. Наприклад:
- а) учасники ринку обмінюють депозитні зобов'язання та нематеріальні активи, пов'язані із взаємовідносинами з вкладниками, в спостережних операціях обміну. Отже, покупцеві слід визнати нематеріальний актив, пов'язаний з їх взаємовідносинами з вкладниками, окремо від гудвілу;
 - б) об'єкт придбання володіє зареєстрованою торговою маркою та задокументованими, але незапатентованими технологічними знаннями, що їх використовують для виробництва фірмового продукту. Щоб передати право власності на торгову марку, власникові також потрібно передати все інше, необхідне для того, щоб новий власник виробляв продукт чи надавав послугу, які не можна відрізнити від продукту чи послуги колишнього власника. Оскільки незапатентовані технологічні знання слід відокремити від об'єкта придбання або об'єданого суб'єкта господарювання та продати, якщо продається пов'язана з ними торгова марка, то вони відповідають критерію відокремлюваності.

Викуплені права

- Б35 Як частину об'єднання бізнесу покупець може викупити право на використання одного чи кількох

визнаних або невизнаних активів покупця, яке він раніше надав об'єктові придбання. Приклади таких прав включають право на використання торгової назви покупця за угодою про привілеї або право на використання технології покупця за угодою про ліцензію на технології. Викуплене право є ідентифікованим нематеріальним активом, який покупець визнає окремо від гудвілу. Пункт 29 надає керівництво з оцінки викупленого права, а пункт 55 надає керівництво з подальшого обліку викупленого права.

- Б36 Якщо умови контракту, що спричиняє появу викупленого права, є сприятливими або несприятливими порівняно з умовами поточних ринкових операцій для таких самих або подібних об'єктів, покупець визнає прибуток або збиток від розрахунків. Пункт Б52 надає керівництво з оцінки цього прибутку або збитку від розрахунків.

Об'єднана робоча сила та інші статті, які не можна ідентифікувати

- Б37 Покупець відносить до категорії гудвілу вартість придбаного нематеріального активу, який не можна ідентифікувати станом на дату придбання. Наприклад, покупець може розподілити вартість на існування об'єднаної робочої сили, яка являє собою існуючу сукупність працівників та дає змогу покупцеві продовжувати використовувати придбаний бізнес від дати придбання. Об'єднана робоча сила не являє собою інтелектуальний капітал висококваліфікованих кадрів - знання та досвід (часто спеціалізовані), які працівники об'єкта придбання вносять в свою роботу. Оскільки об'єднану робочу силу не можна ідентифікувати активом, який слід визнавати окремо від гудвілу, будь-яка вартість, розподілена на неї, відноситься до категорії гудвілу.
- Б38 Покупець також відносить до категорії гудвілу будь-яку вартість, розподілену на статті, які не кваліфікуються як активи на дату придбання. Наприклад, покупець може розподілити вартість на потенційні контракти, що їх обговорює об'єкт придбання з можливими новими клієнтами на дату придбання. Оскільки ці потенційні контракти самі собою не являють активи на дату придбання, покупець не визнає їх окремо від гудвілу. Покупець не слід у подальшому перекласифікувати вартість таких контрактів із категорії гудвілу до категорії подій, які відбуваються після дати придбання. Проте покупцеві слід оцінити факти та обставини, пов'язані з подіями, які відбуваються невдовзі після придбання, щоб визначити чи існував на дату придбання нематеріальний актив, який можна визнати окремо.
- Б39 Після первісного визнання покупець обліковує нематеріальні активи, придбані в об'єднанні бізнесу, відповідно до положень МСБО 38 "*Нематеріальні активи*". Однак, як наведено у пункті 3 МСБО 38, облік деяких нематеріальних активів після первісного визнання встановлюється іншими МСФЗ.
- Б40 Критерії ідентифікації визначають, чи визнається нематеріальний актив окремо від гудвілу. Однак ці критерії ані надають керівництва з оцінки справедливої вартості нематеріального активу, ані обмежують припущення, що їх використовують під час оцінювання справедливої вартості нематеріального активу. Наприклад, покупець братиме до уваги припущення, що їх розглядали би учасники ринку, встановлюючи ціну нематеріального активу під час оцінки справедливої вартості такі як очікування майбутнього поновлення контрактів. Немає потреби, щоб саме поновлення відповідало критеріям ідентифікації. (Проте, див. пункт 29, який встановлює виняток з принципу оцінки за справедливою вартістю для викуплених прав, визнаних в об'єднанні бізнесу.) Пункти 36 і 37 МСБО 38 надають керівництво з визначення того, чи слід об'єднувати нематеріальні активи в одну одиницю обліку з іншими нематеріальними чи матеріальними активами.

Оцінка справедливої вартості певних активів, які можуть бути ідентифіковані, та частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання (застосування пунктів 18 і 19)

Активи з невизначеними грошовими потоками (резерви на оцінку)

- Б41 Покупець не визнає окремий резерв на оцінку станом на дату придбання для активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, що їх оцінюють за їхньою справедливою вартістю на дату придбання, оскільки вплив невизначеності майбутніх грошових потоків входить до оцінки за справедливою вартістю. Наприклад, оскільки цей МСФЗ вимагає, щоб покупець оцінював придбану дебіторську заборгованість, включаючи кредити, за їхньою справедливою вартістю в обліку для об'єднання бізнесу на дату

придбання, покупець не визнає окремий резерв на оцінку договірних грошових потоків, які вважаються безнадійними на цю дату або резерв для очікуваних кредитних збитків.

Активи, зазначені в угодах про операційну оренду, в яких об'єкт придбання є орендодавцем

- Б42 Під час оцінки справедливої вартості на дату придбання активу, такого як будівля або патент, зазначеного в угоді про операційну оренду, за якою об'єкт придбання є орендодавцем, покупець бере до уваги умови оренди. Покупець не визнає окремий актив або зобов'язання, якщо умови операційної оренди є або сприятливими, або несприятливими порівняно з ринковими умовами.

Активи, які покупець планує не використовувати або використовувати в інший спосіб, ніж їх використовували б інші учасники ринку

- Б43 Щоб захистити свою конкурентну позицію чи з інших причин покупець може мати намір не використовувати придбаний актив активно, або може не мати наміру використовувати актив найвигідніше та найкраще. Наприклад, це може бути у випадку, коли покупець планує використати нематеріальний актив дослідження та розробки з метою захисту і з метою перешкодити іншим у його використанні. Тим не менше покупець оцінює справедливу вартість нефінансового активу, припускаючи, що учасники ринку використовуватимуть його якнайвигідніше та якнайкраще, відповідно до належної підстави для оцінки, як при первісному оцінюванні, так і при оцінюванні справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття для перевірки на зменшення корисності у подальшому.

Частка участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання

- Б44 Цей МСФЗ дозволяє покупцеві оцінювати частку участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання за її справедливою вартістю на дату придбання. Іноді покупець буде в змозі оцінити справедливу вартість на дату придбання частки участі, що не забезпечує контролю, на основі ціни котирування на активному ринку на звичайні акції (тобто акції, не утримувані покупцем). Однак в інших ситуаціях ціна котирування на активному ринку для звичайних акцій не існуватиме. В таких ситуаціях покупець оцінюватиме справедливу вартість частки участі, що не забезпечує контролю, із застосуванням інших методів оцінки вартості.
- Б45 Справедлива вартість частки покупця в об'єкті придбання та частки участі, що не забезпечує контролю, на основі акцій може відрізнятись. Ймовірно, що основною різницею буде включення премії за отримання контролю в справедливу вартість на основі акцій частки покупця в об'єкті придбання або, навпаки, включення дисконту за відсутність контролю (який також називають дисконтом за частку участі, що не забезпечує контролю) у справедливу вартість на основі акцій частки участі, що не забезпечує контролю, якщо учасники ринку братимуть до уваги таку премію або дисконт, встановлюючи ціну на частку участі, що не забезпечує контролю.

Оцінка гудвілу або прибутку від вигідної покупки

Оцінка справедливої вартості на дату придбання частки покупця в об'єкті придбання із застосуванням методів оцінки вартості (застосування пункту 33)

- Б46 В об'єднанні бізнесу без передачі компенсації покупець повинен замінити справедливу вартість на дату придбання його частки в об'єкті придбання на справедливу вартість на дату придбання переданої компенсації для оцінки гудвілу або прибутку від вигідної покупки (див. пункти 32–34).

Особливі міркування під час застосування методу придбання до об'єднань взаємних суб'єктів господарювання (застосування пункту 33)

- Б47 Якщо об'єднуються два взаємних суб'єкта господарювання, справедливу вартість власного капіталу або частки участі членів в об'єкті придбання (або справедливу вартість об'єкта придбання) можна оцінити достовірніше, ніж справедливу вартість часток участі учасників, переданих покупцем. У такій ситуації пункт 33 вимагає, щоб покупець визначав суму гудвілу, застосовуючи справедливу вартість на дату придбання часток участі в капіталі об'єкта придбання замість справедливої вартості на дату придбання часток участі в капіталі покупця, переданих як компенсація. Крім того, покупець при об'єднанні взаємних суб'єктів господарювання визнає чисті активи об'єкта придбання як пряме збільшення капіталу або власного капіталу в своєму звіті про фінансовий стан, а не як збільшення нерозподіленого прибутку, що узгоджується зі способом, в який суб'єкти господарювання інших типів застосовують метод придбання.
- Б48 Хоча взаємні суб'єкти господарювання багато в чому подібні до інших бізнесів, вони мають особливі характеристики, в основному, внаслідок того, що їх учасники є як клієнтами, так і власниками. Як правило, члени взаємних суб'єктів господарювання очікують отримати вигоди від своєї участі, часто в формі зменшення плати, нарахованої за товари та послуги, або дивідендів, що сплачують пропорційно покупкам. Частина патронажних дивідендів, розподілені на кожного учасника, часто базується на сумі бізнесу, який здійснював цей учасник із взаємним суб'єктом господарювання протягом року.
- Б49 Оцінка справедливої вартості взаємного суб'єкта господарювання повинна містити припущення, що їх зробили б учасники ринку про майбутні вигоди учасникам, а також будь-які інші доречні припущення, що їх зробили б учасники ринку про взаємний суб'єкт господарювання. Наприклад, для оцінки справедливої вартості взаємного суб'єкта господарювання можна використати метод теперішньої вартості. Грошові потоки, використані як попередні дані для моделі, мають ґрунтуватися на очікуваних грошових потоках взаємного суб'єкта господарювання, які, ймовірно, відобразатимуть зменшення вигід учасникам, такі як зменшення гонорарів, нарахованих за товари та послуги.

Визначення частини операції об'єднання бізнесу (застосування пунктів 51 і 52)

- Б50 Покупцеві слід розглянути наведені далі чинники, які не є ані взаємовиключними, ані індивідуально вирішальними, щоб визначити, чи є операція частиною обміну на об'єкт придбання або чи є операція відокремленою від об'єднання бізнесу:
- підстави для операції:** розуміння підстав, з яких сторони об'єднання (покупець та об'єкт придбання, а також їхні власники, директори та менеджери, та їхні агенти) здійснювали конкретну операцію або уклали угоду, може надати уявлення про те, чи є вона частиною переданої компенсації та придбаних активів або прийнятих зобов'язань. Наприклад, якщо операція укладається в основному на користь покупця або об'єданого суб'єкта господарювання, а не в основному на користь об'єкта придбання або його колишніх власників до об'єднання, малоймовірно, що ця частина сплаченої ціни операції (та будь-яких пов'язаних з нею активів або зобов'язань) буде частиною обміну на об'єкт придбання. Відповідно, покупець обліковуватиме цю частину окремо від об'єднання бізнесу;
 - хто ініціював операцію:** розуміння того, хто ініціював операцію, також може надати уявлення про те, чи є вона частиною обміну на об'єкт придбання. Наприклад, операція чи інше подія, ініційована покупцем, може укладатися з метою забезпечення майбутніх економічних вигід покупцеві або об'єданому суб'єктові господарювання, причому об'єкт придбання або його колишні власники до об'єднання отримують невелику вигоду або не отримують її. З іншого боку, малоймовірно, що операція або угода, запропонована об'єктом придбання або його колишніми власниками, буде на користь покупцеві або об'єданому суб'єктові господарювання, і більш ймовірно, що вона буде частиною операції об'єднання бізнесу;
 - визначення часу операції:** визначення часу операції також може надати уявлення про те, чи є вона частиною обміну на об'єкт придбання. Наприклад, операція між покупцем та об'єктом придбання, яка відбувається під час обговорення умов об'єднання бізнесу, могла бути укладеною в очікуванні об'єднання бізнесу для забезпечення майбутніх економічних вигід покупцеві або об'єданому суб'єктові господарювання. У цьому випадку ймовірно, що об'єкт придбання або його колишні

власники до об'єднання бізнесу отримують невелику вигоду від операції або не отримують її, за винятком вигід, які вони отримують як частину об'єднаного суб'єкта господарювання.

Фактичне врегулювання взаємовідносин, що існували раніше між покупцем та об'єктом придбання, при об'єднанні бізнесу (застосування пункту 52a))

- Б51 Покупець та об'єкт придбання можуть мати взаємовідносини, які існували до розгляду ними об'єднання бізнесу, що їх називають тут як “взаємовідносини, що існували раніше”. Взаємовідносини, що існували раніше між покупцем та об'єктом придбання, можуть бути договірними (наприклад, продавець і клієнт або власник ліцензії та отримувач ліцензії) або позадоговірними (наприклад, позивач та відповідач).
- Б52 Якщо об'єднання бізнесу фактично врегулює взаємовідносини, що існували раніше, покупець визнає прибуток або збиток, оцінений так:
- а) у випадку позадоговірних взаємовідносин, що існували раніше (наприклад, судовий процес), за справедливою вартістю;
 - б) у випадку договірних взаємовідносин, що існували раніше, за меншою з і) або ii):
 - i) сума, за якою контракт є сприятливим або несприятливим з погляду покупця порівняно з умовами поточних ринкових операцій стосовно таких самих або подібних об'єктів. (Несприятливий контракт – це контракт, несприятливий, з точки зору поточних ринкових умов. Це необов'язково обтяжливий контракт, в якому неминучі витрати на виконання зобов'язань за контрактом перевищують економічні вигоди, що їх очікують отримати від нього);
 - ii) сума будь-яких установлених у контракті положень про розрахунки (забезпечень на розрахунки), доступних контрагентіві, для якого контракт є несприятливим.

Якщо сума ii) менше i), різниця включається як частина обліку об'єднання бізнесу.

Сума визнаного прибутку або збитку може залежати частково від того, чи визнавав раніше покупець відповідний актив або зобов'язання, і тому відображений в звітності прибуток або збиток може відрізнитися від суми, розрахованої із застосуванням вищенаведених вимог.

- Б53 Взаємовідносини, що існували раніше, можуть бути контрактом, який покупець визнає як викуплене право. Якщо контракт містить умови, які є сприятливими або несприятливими порівняно з поточними ринковими операціями для таких самих або подібних об'єктів, покупець визнає, окремо від об'єднання бізнесу, прибуток або збиток щодо ефективного врегулювання контракту, оцінений відповідно до пункту Б52.

Угоди про умовні виплати працівникам або акціонерам, які здійснюють продаж (застосування пункту 52b))

- Б54 Чи є угоди про умовні виплати працівникам або акціонерам, які здійснюють продаж, умовною компенсацією в об'єднанні бізнесу або окремими операціями, залежить від характеру угод. Розуміння підстав того, чому угода про придбання містить положення про умовні виплати, хто запропонував угоду та коли сторони уклали угоду, може бути корисним під час оцінки характеру угоди.
- Б55 Якщо не ясно, чи є угода про виплати працівникам або акціонерам, які здійснюють продаж, частиною обміну на об'єкт придбання або операцією, окремою від об'єднання бізнесу, покупцеві слід розглядати такі показники:
- а) *продовження трудової діяльності*: умови продовження трудової діяльності акціонерами-продавцями, що стають провідними працівниками, можуть бути показником сутності угоди про умовну компенсацію. Відповідні умови продовження трудової діяльності можуть міститися в трудовій угоді, угоді про придбання або деяких інших документах. Угода про умовну компенсацію, в якій право на платежі автоматично втрачається, якщо трудові відносини припиняються, є заробітною платою за послуги після об'єднання. Угоди, в яких на умовні виплати не впливає припинення трудових відносин, можуть свідчити, що умовні виплати є додатковою компенсацією, а не заробітною платою;

- б) *тривалість продовження трудової діяльності*: якщо період потрібного працевлаштування збігається з періодом умовних виплат або є тривалішим за нього, цей факт свідчить, що умовні виплати, є, за сутністю, заробітною платою;
- в) *рівень заробітної плати*: ситуації, в яких рівень заробітної плати працівників, крім умовних виплат, є обґрунтованим порівняно з рівнем заробітної плати інших провідних працівників в об'єднаному суб'єктові господарювання, може свідчити, що умовні виплати є додатковою компенсацією, а не заробітною платою;
- г) *додаткові виплати працівникам*: якщо акціонери, які здійснюють продаж, і які не стають працівниками, отримують нижчі умовні виплати на основі акцій, ніж акціонери, які здійснюють продаж, і які стають працівниками об'єднаного суб'єкта господарювання, цей факт може свідчити, що додаткова сума умовних виплат акціонерам, які здійснюють продаж, і які стають працівниками, є заробітною платою;
- г) *кількість акцій у володінні*: відносна кількість акцій, що ними володіють акціонери-продавці, що залишаються провідними працівниками, може бути показником сутності угоди про умовну компенсацію. Наприклад, якщо акціонери, які здійснюють продаж, і які володіють в основному всіма акціями в об'єкті придбання, залишаються провідними працівниками, цей факт може свідчити, що угода, за сутністю, є угодою про участь у прибутках, призначеною забезпечувати заробітну плату за послуги після об'єднання. І навпаки, якщо акціонери, які здійснюють продаж, і які залишаються провідними працівниками, володіють лише невеликою кількістю акцій об'єкта придбання, і всі акціонери, які здійснюють продаж, отримують однакову суму умовної компенсації на основі акцій, цей факт може свідчити, що умовні виплати є додатковою компенсацією. Також слід розглядати частки власності перед придбанням, утримувані сторонами, що зв'язані з акціонерами, які здійснюють продаж, і які залишаються провідними працівниками, наприклад, членами родини;
- д) *зв'язок із оцінкою вартості*: якщо первісна передана компенсація на дату придбання ґрунтується на нижньому значенні діапазону, встановленого при оцінюванні вартості об'єкта придбання, а формула умовних виплат пов'язана з цим підходом до оцінки вартості, цей факт дозволяє припускати, що умовні виплати є додатковою компенсацією. І навпаки, якщо формула умовних виплат узгоджується з попередніми угодами про участь у прибутках, цей факт дає змогу припускати, що сутність угоди полягає в наданні заробітної плати;
- е) *формула визначення компенсації*: формула, що її використовують для визначення умовної виплати, може бути корисною в оцінюванні сутності угоди. Наприклад, якщо умовна виплата визначається на основі числа, кратного прибутку, це дає змогу припускати, що це зобов'язання є умовною компенсацією в об'єднанні бізнесу і формула призначена для встановлення чи перевірки справедливої вартості об'єкта придбання. На відміну від цього, умовна виплата, яка є комісійною винагородою, встановленою у відсотках прибутку, дає змогу припускати, що це зобов'язання працівникам є угодою про участь у прибутках для оплати працівникам наданих послуг;
- е) *інші угоди та питання*: умови інших угод з акціонерами, які здійснюють продаж, (таких як угоди про заборону участі в конкуренції; контракти, що підлягають виконанню в майбутньому; контракти на консультативні послуги та угоди про оренду нерухомості) і підхід до оподаткування прибутку стосовно умовних виплат можуть свідчити, що умовні виплати відносять до інших статей, а не до компенсації за об'єкт придбання. Наприклад, у зв'язку з придбанням покупець міг укласти угоду про оренду нерухомості із значним акціонером, який здійснює продаж. Якщо орендні платежі, встановлені в угоді про оренду, суттєво нижче ринкових, деякі або всі умовні виплати орендодавцеві (акціонерів, який здійснює продаж), що їх вимагає окремий договір про умовні виплати, можуть бути, за сутністю, платежами за користування орендованою нерухомістю, що її покупцеві слід визнавати окремо в своїй фінансовій звітності після об'єднання. На відміну від цього, якщо угода про оренду визначає орендні платежі, які узгоджуються з ринковими умовами для орендованої нерухомості, договір про умовні виплати акціонерів, який здійснює продаж, може бути умовною компенсацією в об'єднанні бізнесу.

Угоди покупця про заміну платежів на основі акцій, обмінені на угоди, утримувані працівниками об'єкта придбання (застосування пункту 52б))

- Б56 Покупець може обмінювати свої угоди про платежі на основі акцій¹ (угоди про заміну) на угоди, утримувані працівниками об'єкта придбання. Обміни опціонів на акції або інших угод про платежі на основі акцій в зв'язку з об'єднанням бізнесу обліковуються як модифікації угод про платежі на основі акцій відповідно до МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”. Якщо покупець замінює угоди об'єкта придбання, то або вся, або частина ринкової оцінки угод покупця про заміну включається в оцінювання переданої компенсації в об'єднанні бізнесу. Пункти Б57–Б62 містять керівництво щодо того, як розподілити ринкову оцінку. Проте в ситуаціях, у яких строк дії угод об'єкта придбання закінчуватиметься внаслідок об'єднання бізнесу, і якщо покупець замінює ці угоди, якщо він не зобов'язаний робити це, вся ринкова оцінка угод про заміну визнається як витрати на винагороду у фінансовій звітності після об'єднання відповідно до МСФЗ 2. Тобто жодна ринкова оцінка цих угод не включається в оцінювання компенсації, переданої при об'єднанні бізнесу. Покупець зобов'язаний замінити угоди об'єкта придбання, якщо об'єкт придбання або його працівники мають можливість здійснити заміну. Наприклад, з метою застосування цієї вимоги, покупець зобов'язаний замінити угоди об'єкта придбання, якщо заміни вимагаються:
- умовами угоди про придбання;
 - умовами угод об'єкта придбання, або
 - застосовними законами чи нормативними актами.
- Б57 З метою визначення частини угоди про заміну платежів, яка є складовою компенсації, переданої за об'єкт придбання, та частини, яка є заробітною платою за послуги після об'єднання, покупець оцінює як угоди про заміни, надані покупцем, так і як угоди об'єкта придбання станом на дату придбання відповідно до МСФЗ 2. Частина ринкової оцінки угоди про заміну платежів, яка є складовою компенсації, переданої в обмін на об'єкт придбання, дорівнює частині угоди об'єкта придбання, яка відноситься до послуг перед об'єднанням.
- Б58 Частина угоди про заміну виплат, яка відноситься до послуг, наданих перед об'єднанням, є ринковою оцінкою угоди об'єкта придбання, помноженою на співвідношення частини періоду набуття права, що закінчився, та більшої з двох величин: загального періоду набуття права або початкового періоду набуття права угоди об'єкта придбання. Період набуття права – це період, протягом якого мають бути виконаними всі визначені умови набуття права. Умови набуття права визначені в МСФЗ 2.
- Б59 Частина угоди про заміну виплат, що не є гарантованою та відноситься до послуг після об'єднання та тому визнається як витрати на винагороду в фінансовій звітності після об'єднання дорівнює загальній ринковій оцінці угоди про заміну мінус сума, віднесена до послуг перед об'єднанням. Тому покупець відносить будь-яке перевищення ринкової оцінки угоди про заміну виплат над ринковою оцінкою угоди об'єкта придбання до послуг після об'єднання та визнає це перевищення як витрати на винагороду в фінансовій звітності після об'єднання. Покупець відносить частину угоди про заміну до послуг після об'єднання, якщо вона вимагає послуг після об'єднання, незалежно від того, чи надали працівники всі послуги, які вимагаються для того, щоб їхні угоди з об'єктом придбання стали гарантованими до дати придбання.
- Б60 Частина угоди про заміну, що не стала гарантованою та відноситься до послуг перед об'єднанням, а також частина, яка відноситься до послуг після об'єднання, відображає кращу доступну оцінку кількості угод про заміну, що, як очікується, стануть гарантованими. Наприклад, якщо ринкова оцінка частини угоди про заміну, віднесена до послуг перед об'єднанням, становить 100 ВО, а покупець очікує, що тільки 95% угоди стане гарантованими, суми, включені в компенсацію, передану при об'єднанні бізнесу, становлять 95 ВО. Зміни в попередньо оціненій кількості угод про заміну, які, за очікуванням, стануть гарантованими, відображаються в витратах на винагороду за періоди, в яких відбуваються зміни або втрати права, не як коригування компенсації, переданої при об'єднанні бізнесу. Аналогічно, вплив інших подій, таких як модифікації або остаточний результат угод з умовами виплати залежно від результатів діяльності, які відбуваються після дати придбання, обліковуються відповідно до МСФЗ 2 при визначенні витрат на винагороду за період, в якому відбувається подія.

¹ В пунктах Б56–Б62 термін “угоди про платіж на основі акцій” означає операції, за якими здійснюється платіж, права на які є гарантованими або не є гарантованими.

- Б61 Такі ж вимоги застосовуються щодо частин угоди про заміну, які відносяться до послуг перед об'єднанням і після об'єднання, незалежно від того, чи класифікується угода про заміну як зобов'язання або як інструмент власного капіталу відповідно до положень МСФЗ 2. Усі зміни в ринковій оцінці угод, класифікованих як зобов'язання після дати придбання, та відповідний вплив податків на прибуток визнаються у фінансовій звітності покупця після об'єднання в тому періоді (періодах), в якому (яких) відбуваються зміни.
- Б62 Вплив податків на прибуток стосовно угод про заміну платежів на основі акцій визнається відповідно до положень МСБО 12 "Податки на прибуток".

Операції об'єкта придбання, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням власного капіталу

- Б62А Об'єкт придбання може мати невиконані операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, які (операції) покупець не обмінює на свої операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій. Якщо такі платежі стануть гарантованими, то такі платежі на основі акцій об'єкта придбання є частиною частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання і вони оцінюються за своєю ринковою оцінкою. Якщо такі операції не стануть гарантованими, то вони оцінюються за своєю ринковою оцінкою так, ніби дата придбання була датою надання прав відповідно до пунктів 19 і 30.
- Б62Б Ринкова оцінка операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, які (операції) не стали гарантованими, відноситься на частку участі, що не забезпечує контролю, на підставі відношення частини завершеного періоду набуття прав до більшого з таких періодів: загальний період гарантування і початковий період гарантування операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій. Залишок відноситься на послугу після об'єднання.

Інші МСФЗ, які надають керівництво з подальшої оцінки та обліку (застосування пункту 54)

- Б63 Приклади інших МСФЗ, які надають керівництво із подальшої оцінки та обліку придбаних активів та прийнятих або понесених зобов'язань в об'єднанні бізнесу:
- а) МСБО 38 визначає облік ідентифікованих нематеріальних активів, придбаних в об'єднанні бізнесу. Покупець оцінює гудвіл за сумою, визаною на дату придбання, мінус будь-які накопичені збитки від зменшення корисності. МСБО 36 "Зменшення корисності активів" визначає облік збитків від зменшення корисності;
 - б) [вилучено]
 - в) МСБО 12 визначає подальший облік відстрочених податкових активів (включаючи невизнані відстрочені податкові активи) та зобов'язань, придбаних в об'єднанні бізнесу;
 - г) МСФЗ 2 надає керівництво із подальшої оцінки та обліку частини угод про заміну платежів на основі акцій, випущених покупцем, які відносяться до майбутніх послуг працівників;
 - г) МСФЗ 10 надає керівництво із обліку змін частки власності материнського підприємства в дочірньому підприємстві після отримання контролю.

Розкриття інформації (застосування пунктів 59 та 61)

- Б64 Для відповідності меті, наведені в пункті 59, покупець розкриває таку інформацію за кожним об'єднанням бізнесу, яке відбувається протягом звітного періоду:
- а) назва та опис об'єкта придбання;
 - б) дата придбання;
 - в) відсоток придбаних часток участі в капіталі з правом голосу;
 - г) основні причини об'єднання бізнесу та опис того, як покупець отримав контроль за об'єктом придбання;
 - г) якісна характеристика чинників, які формують визнаний гудвіл, таких як очікувана синергія

об'єкта придбання та покупця, нематеріальних активів, які не кваліфікуються для окремого визнання, або інших чинників;

- д) справедлива вартість на дату придбання загальної переданої компенсації та справедлива вартість на дату придбання кожного основного класу компенсації такого як :
- i) грошові кошти;
 - ii) інші матеріальні або нематеріальні активи, включаючи бізнес або дочірнє підприємство покупця;
 - iii) прийняті зобов'язання, наприклад, зобов'язання щодо умовної компенсації; та
 - iv) частки участі в капіталі покупця, включаючи кількість інструментів або часток участі, які випущені або можуть бути випущені, а також метод оцінки справедливої вартості цих інструментів або часток;
- е) стосовно угод про умовну компенсацію та компенсаційні активи:
- i) сума, визнана на дату придбання;
 - ii) опис угоди та основа визначення суми платежу; та
 - iii) оцінка діапазону результатів (недисконтованих) або, якщо діапазон не можна попередньо оцінити, то цей факт та причини, з яких діапазон не можна оцінити. Якщо максимальна сума платежу не обмежується, покупець розкриває інформацію про цей факт;
- є) стосовно придбаної дебіторської заборгованості:
- i) справедлива вартість дебіторської заборгованості;
 - ii) валові договірні суми дебіторської заборгованості; та
 - iii) найбільш достовірна оцінка на дату придбання договірних грошових потоків, отримання яких не очікується.

Розкриття інформації надається за основними класами дебіторської заборгованості, такими як кредити, пряма фінансова оренда та будь-який інший клас дебіторської заборгованості.

- ж) суми, визнані станом на дату придбання для кожного основного класу придбаних активів та прийнятих зобов'язань;
- з) стосовно умовного зобов'язання, визнаного відповідно до пункту 23, інформацію, що вимагається в пункті 85 МСБО 37 "*Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи*". Якщо умовне зобов'язання не визнається, оскільки його справедливую вартість не можна достовірно оцінити, покупець розкриває:
- i) інформацію, що вимагається в пункті 86 МСБО 37; та
 - ii) причини, з яких зобов'язання не можна достовірно оцінити;
- и) загальна сума гудвілу, яка, за очікуванням, підлягає вирахуванню для цілей оподаткування.
- і) стосовно операцій, які визнаються окремо від придбання активів, та припущень про зобов'язання в об'єднанні бізнесу відповідно до пункту 51:
- i) опис кожної операції;
 - ii) як покупець обліковував кожну операцію;
 - iii) суми, визнані для кожної операції, та конкретну статтю у фінансових звітах, за якою визнана така сума; та
 - iv) якщо операція є ефективним урегулюванням взаємовідносин, що існували раніше, метод, використаний для визначення суми розрахунків;
- ї) розкриття інформації про окремо визнані операції, що її вимагає і), містить суму витрат, пов'язаних з придбанням, й (окремо) суму таких витрат, визнану як витрати, та конкретну статтю або статті у звіті про сукупні доходи, за якими визнано такі витрати. Розкривається також інформація про суму будь-яких витрат на випуск, не визнану як витрати, і про те, як вони були визнані;
- й) у разі вигідної покупки (див. пункти 34–36):

- i) сума будь-якого прибутку, визнаного відповідно до пункту 34, та стаття у звіті про сукупні доходи, за якою визнається прибуток; та
- ii) опис причин, з яких результатом операції є прибуток;
- к) стосовно кожного об'єднання бізнесу, у якому покупець утримує менше 100 відсотків часток участі в капіталі об'єкта придбання на дату придбання:
 - i) сума частки, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання, визнана на дату придбання, та основа оцінки такої суми; та
 - ii) стосовно кожної частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання, оціненої за справедливою вартістю, метод (методи) оцінки вартості та важливі вхідні дані, використані для оцінки цієї вартості;
- л) при поетапному об'єднанні бізнесу:
 - i) справедлива вартість на дату придбання часток участі в капіталі об'єкта придбання, утримуваних покупцем безпосередньо перед датою придбання; та
 - ii) сума будь-якого прибутку або збитку, визнана внаслідок переоцінки до справедливої вартості частки участі в капіталі об'єкта придбання, утримуваної покупцем перед об'єднанням бізнесу (див. пункт 42), та конкретна стаття в звіті про сукупні доходи, за якою визнається цей прибуток або збиток;
- м) така інформація:
 - i) суми доходу та прибутку або збитку об'єкта придбання після дати придбання, включені в консолідований звіт про сукупні доходи за звітний період; та
 - ii) дохід та прибуток або збиток об'єднаного суб'єкта господарювання за поточний звітний період, так ніби дата придбання для всіх об'єднань бізнесу, які відбулися протягом року, припадала на початок річного звітного періоду.

Якщо неможливо розкрити будь-яку інформацію, що її вимагає цей підпункт, покупець розкриває інформацію про цей факт та пояснює, чому розкриття інформації неможливе. У цьому МСФЗ термін “неможливий” використовується в тому самому значенні, як у МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”.

- Б65 Стосовно індивідуально несуттєвих об'єднань бізнесу, які відбуваються протягом звітного періоду, але спільно є суттєвими, покупець розкриває в сукупності інформацію, що її вимагає пункт Б64 i)–м).
- Б66 Якщо дата придбання об'єднання бізнесу відбувається після кінця звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску, покупець розкриває інформацію, що вимагається в пункті Б64, крім випадків, коли первісний облік об'єднання бізнесу є незавершеним на час затвердження фінансової звітності до випуску. У такій ситуації покупець описує, яку інформацію не можна розкрити, та причини, з яких це неможливо.
- Б67 Для досягнення мети, зазначеної в пункті 61, покупець розкриває таку інформацію стосовно кожного суттєвого об'єднання бізнесу або, сукупно, стосовно індивідуально несуттєвих об'єднань бізнесу, які спільно є суттєвими:
- а) якщо первісний облік об'єднання бізнесу є незавершеним (див. пункт 45) для конкретних активів, зобов'язань, часток участі, які не забезпечують контролю, або статей компенсації, а тому суми, визнані у фінансовій звітності для об'єднання бізнесу, були визначені лише на тимчасовій основі:
 - i) причини, з яких первісний облік об'єднання бізнесу є незавершеним;
 - ii) активи, зобов'язання, частки участі в капіталі або статті компенсації, первісний облік яких є незавершеним; та
 - iii) характер та сума будь-яких коригувань періоду оцінки, визнані протягом звітного періоду відповідно до пункту 49;
 - б) за кожен звітний період після дати придбання, якщо суб'єкт господарювання не отримує, не продає або іншим чином не втрачає право на умовний компенсаційний актив, або доки суб'єкт господарювання не погашає умовне компенсаційне зобов'язання або зобов'язання не анулюється чи не закінчується його строк:

МСФЗ 3

- i) будь-які зміни у визнаних сумах, включаючи будь-які різниці, що виникають після погашення;
 - ii) будь-які зміни в діапазоні результатів (недисконтованих) і причини цих змін; та
 - iii) методи оцінки вартості та основні попередні дані для моделі, використані для оцінки умовної компенсації;
- в) стосовно умовних зобов'язань, визнаних в об'єднанні бізнесу, покупець розкриває інформацію, що вимагається в пунктах 84 та 85 МСБО 37, за кожним класом забезпечення;
- г) узгодження балансової вартості гудвілу на початок і кінець звітного періоду, показуючи окремо:
- i) валову суму та накопичені збитки від зменшення корисності на початок звітного періоду;
 - ii) додатковий гудвіл, визнаний протягом звітного періоду, за винятком гудвілу, включеного до ліквідаційної групи, яка при придбанні відповідає критеріям класифікації утримуваної для продажу відповідно до МСФЗ 5 "*Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність*";
 - iii) коригування, що є наслідком подальшого визнання відстрочених податкових активів протягом звітного періоду відповідно до пункту 67;
 - iv) гудвіл, включений до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та гудвіл, визнання якого було припинене протягом звітного періоду і який раніше не був включений до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу;
 - v) збитки від зменшення корисності, визнані протягом звітного періоду відповідно до МСБО 36. (МСБО 36 вимагає розкриття інформації про суму очікуваного відшкодування на додаток до цієї вимоги);
 - vi) чисті курсові різниці, що виникають протягом звітного періоду, відповідно до МСБО 21 "*Вплив змін валютних курсів*";
 - vii) будь-які інші зміни в балансовій вартості протягом звітного періоду;
 - viii) валова сума та накопичені збитки від зменшення корисності на кінець звітного періоду;
- г) сума та пояснення будь-якого прибутку або збитку, визнаного в поточному звітному періоді, який:
- i) пов'язаний з придбаними ідентифікованими активами або прийнятими зобов'язаннями при об'єднанні бізнесу, яке відбулося в поточному чи попередньому звітному періоді; та
 - ii) має такий розмір, характер чи вплив, що розкриття інформації є доречним для розуміння фінансової звітності об'єднаного суб'єкта господарювання.

Положення перехідного періоду для об'єднань бізнесу, пов'язаних виключно із взаємними суб'єктами господарювання, або об'єднань бізнесу, що здійснюються лише на договірних засадах (застосування пункту 66)

Б68 Пункт 64 передбачає, що цей МСФЗ застосовується перспективно до об'єднань бізнесу, дата придбання в рамках яких припадає на початок першого річного звітного періоду або пізніше, який починається 1 липня 2009 р. або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Проте суб'єкт господарювання зобов'язаний застосовувати цей МСФЗ лише на початку річного звітного періоду, який починається 30 червня 2007 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до дати набрання ним чинності, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про цей факт та одночасно застосовує МСБО 27 (змінений у 2008 р.).

Б69 Вимога застосовувати цей МСФЗ перспективно впливає, як наведено далі, на об'єднання бізнесу, пов'язане лише із взаємними суб'єктами господарювання, або об'єднання бізнесу виключно на договірних засадах, якщо дата придбання в рамках такого об'єднання бізнесу відбувається до

застосування цього МСФЗ:

- а) *класифікація*: суб'єкт господарювання продовжує класифікувати попереднє об'єднання бізнесу відповідно до попередніх облікових політик суб'єкта господарювання для таких об'єднань;
- б) *раніше визнаний гудвіл*: на початку першого річного періоду, в якому застосовується цей МСФЗ, балансовою вартістю гудвілу, що виникає внаслідок попереднього об'єднання бізнесу, є його балансова вартість на цю дату відповідно до попередніх облікових політик суб'єкта господарювання. Під час визначення цієї суми суб'єкт господарювання виключає балансову вартість будь-якої накопиченої амортизації такого гудвілу та відповідне зменшення гудвілу. Інші коригування балансової вартості гудвілу не здійснюються;
- в) *гудвіл, раніше визнаний як вирахування із власного капіталу*: попередні облікові політики суб'єкта господарювання можуть спричинити визнання гудвілу, що виникає внаслідок попереднього об'єднання бізнесу, як вирахування із власного капіталу. В такій ситуації суб'єкт господарювання не визнає цей гудвіл як актив на початку першого річного періоду, в якому застосовується цей МСФЗ. Крім того, суб'єкт господарювання не визнає в прибутку або збитку будь-яку частину цього гудвілу, коли він ліквідує весь бізнес або його частину, з якою пов'язаний цей гудвіл, або коли зменшується корисність одиниці, що генерує грошові потоки з якою пов'язаний гудвіл;
- г) *подальший облік гудвілу*: від початку першого річного періоду, в якому застосовується цей МСФЗ, суб'єкт господарювання припиняє амортизувати гудвіл, який виникає внаслідок попереднього об'єднання бізнесу, та перевіряє гудвіл на зменшення корисності відповідно до МСБО 36;
- г) *раніше визнаний від'ємний гудвіл*: суб'єкт господарювання, який обліковував попереднє об'єднання бізнесу, застосовуючи метод придбання, міг визнати відстрочений кредит за перевищення його частки в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань об'єкта придбання над собівартістю цієї частки (що її іноді називають від'ємним гудвілом). У цьому випадку суб'єкт господарювання припиняє визнавати балансову вартість цього відстроченого кредиту на початку першого річного періоду, в якому застосовується цей МСФЗ, з відповідним коригуванням початкового залишку нерозподіленого прибутку на цю дату.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність

Мета

- 1 Мета МСФЗ полягає у визначенні бухгалтерського обліку активів, утримуваних для продажу, та поданні і розкритті інформації щодо *припиненої діяльності*. Зокрема, МСФЗ вимагає, щоб:
- активи, які відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, оцінювалися за меншою з величин – балансовою вартістю чи *справедливою вартістю* мінус *витрати на продаж* – та щоб амортизація цих активів була припинена; та
 - активи, які відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, подавалися окремо у звіті про фінансовий стан, а результати припиненої діяльності – у звіті про сукупний дохід.

Сфера застосування

- 2 Вимоги цього МСФЗ щодо класифікації та подання застосовуються до всіх визнаних *непоточних активів*¹ та усіх *груп вибуття* суб'єкта господарювання. Вимоги цього МСФЗ до оцінки застосовуються до всіх визнаних непоточних активів та груп вибуття (як зазначено в пункті 4), за винятком активів, перелічених у пункті 5, які треба продовжувати оцінювати згідно із зазначеним відповідним стандартом.
- 3 Активи, класифіковані як непоточні згідно з МСБО 1 “Подання фінансової звітності”, не можна перекласифікувати як *поточні активи*, доки вони не будуть відповідати критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу згідно з цим МСФЗ. Активи, які суб'єкт господарювання, як правило, відносить до непоточних активів, що придбаваються виключно для перепродажу, не слід класифікувати як поточні, доки вони не будуть відповідати критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу згідно з цим МСФЗ.
- 4 Інколи суб'єкт господарювання позбавляється групи активів разом із зобов'язаннями, безпосередньо пов'язаними з ними спільною операцією. Такою групою вибуття може бути *група одиниць, що генерують грошові кошти*, одна одиниця, що генерує грошові кошти, або її частина². Така група може включати будь-які активи та будь-які зобов'язання суб'єкта господарювання, у тому числі поточні активи, поточні зобов'язання та активи, виключені з вимог цього МСФЗ до оцінки згідно з пунктом 5. Якщо непоточний актив (у межах сфери застосування вимог цього МСФЗ до оцінки) є частиною групи вибуття, то вимоги цього МСФЗ до оцінки застосовуються до групи в цілому, для того, щоб ця група активів оцінювалася за нижчою з оцінок: балансовою вартістю або справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Вимоги до оцінки окремих активів і зобов'язань у межах групи вибуття викладено в пунктах 18, 19 та 23.
- 5 Положення цього МСФЗ³ щодо оцінки не застосовуються до таких активів, що охоплюються МСФЗ як окремі активи або частина групи вибуття:
- відстрочені податкові активи (МСБО 12 “Податки на прибуток”);
 - активи, що виникають з виплат працівникам (МСБО 19 “Виплати працівникам”);
 - фінансові активи в межах сфери застосування МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”;
 - непоточні активи, що розглядаються відповідно до моделі справедливої вартості, викладеної в МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”;
 - непоточні активи, які оцінюються за справедливою вартістю мінус витрати на продаж згідно з МСБО 41 “Сільське господарство”;
 - групи контрактів у межах сфери застосування МСФЗ 17 “Страхові контракти”.
- 5А Вимоги до класифікації, подання та оцінки в цьому МСФЗ, застосовні до непоточних активів (або груп

¹ Що стосується активів, класифікованих відповідно до подання за ліквідністю, то непоточними активами є активи, що включають суми, які очікуються відшкодувати протягом понад дванадцять місяців після звітного періоду. Пункт 3 застосовується до класифікації таких активів.

² Проте, якщо грошові потоки від активів чи групи активів очікуються, в основному, в результаті продажу, а не поточного використання активів, вони стають менш залежними від грошових потоків, що виникають від інших активів, а група вибуття, яка становить частину одиниці, що генерує грошові кошти, стає окремою одиницею, що генерує грошові кошти.

³ Окрім пунктів 18 і 19, які вимагають оцінювати активи, що розглядаються, відповідно до інших застосованих МСФЗ.

МСФЗ 5

вибуття), класифікованих як утримувані для продажу, застосовуються також до непоточних активів (або груп вибуття), класифікованих як утримувані для розподілу власникам, які діють як власники капіталу (утримувані для розподілу власникам).

5Б Цей МСФЗ визначає розкриття інформації, що вимагаються стосовно непоточних активів (або груп вибуття), класифікованих як утримувані для продажу або припинення діяльності. Розкриття інформації в інших МСФЗ не застосовуються до таких активів (або груп вибуття) окрім випадків, коли ті МСФЗ вимагають:

- а) конкретного розкриття інформації стосовно непоточних активів (або груп вибуття), класифікованих як утримувані для продажу або припинення діяльності; або
- б) розкриття інформації про оцінку активів і зобов'язань у групі вибуття, які не належать до сфери застосування вимог оцінювання МСФЗ 5, і такі розкриття інформації уже не наведені в інших примітках до фінансових звітів.

Щоб задовольнити загальні вимоги МСБО 1, зокрема пунктів 15 та 125 зазначеного стандарту, можливо, необхідні додаткові розкриття інформації про непоточні активи (або групи вибуття), класифіковані як утримувані для продажу або припинення діяльності.

Класифікація непоточних активів (або груп вибуття), як утримуваних для продажу або утримуваних для розподілу власникам

- 6 **Суб'єкт господарювання повинен класифікувати непоточний актив (або групу вибуття) як утримуваний для продажу, якщо його балансова вартість буде в основному відшкодовуватися шляхом операції продажу, а не поточного використання.**
- 7 Для цього актив (або група вибуття) має бути придатним для негайного продажу в тому стані, у якому він перебуває на момент продажу, на умовах, яких зазвичай дотримуються при продажі таких активів (або груп вибуття), і цей продаж повинен бути *високо ймовірним*.
- 8 Щоб підвищити ймовірність продажу, управлінський персонал відповідного рівня повинен скласти план продажу активу (або групи вибуття) та ініціювати програму щодо визначення покупця і виконання плану. Крім того, актив (або група вибуття) мають активно просувати для продажу на ринку за ціною, поміркованою з огляду на його поточну справедливую вартість. Очікується, що продаж буде визнано завершеним протягом одного року, починаючи з дати класифікації (за винятком випадків, обумовлених у пункті 9), а дії, вчинені для виконання плану, повинні свідчити про неможливість відміни цього плану або внесення до нього будь-яких важливих змін. Ймовірність затвердження акціонерами (якщо вимагається в даній юрисдикції) слід розглядати як частину оцінки того, чи є продаж високоймовірним.
- 8А Суб'єкт господарювання, який зобов'язується виконати план продажу, пов'язаний з втратою контролю за дочірнім підприємством, класифікує усі активи та зобов'язання цього дочірнього підприємства як утримувані для продажу, якщо критерії, визначені в пунктах 6-8, виконуються, без урахування того, чи буде суб'єкт господарювання зберігати неконтрольовану частку у своєму колишньому дочірньому підприємстві після продажу.
- 9 Події чи обставини можуть подовжити період завершення продажу за межі одного року. Подовження періоду завершення продажу не заважає класифікувати актив (або групу вибуття) як утримуваний для продажу, якщо затримка була спричинена подіями чи обставинами, які перебувають поза контролем суб'єкта господарювання, а також якщо є достатні свідчення того, що суб'єкт господарювання продовжує виконувати план продажу активу (або групи вибуття). Такий випадок відповідає критерію, наведеному в Додатку Б.
- 10 Операції з продажу включають обмін одних непоточних активів на інші непоточні активи, якщо такий обмін має комерційну сутність відповідно до МСБО 16 "*Основні засоби*".
- 11 Коли суб'єкт господарювання придбаває непоточний актив (або групу вибуття) виключно з метою їх подальшого продажу, він має класифікувати непоточний актив (або групу вибуття) як утримуваний для продажу на дату його придбання, тільки якщо будуть задоволені вимоги пункту 8 щодо однорічного періоду продажу (за винятком випадків, передбачених пунктом 9) та якщо дуже ймовірно, що всі інші вимоги, викладені у пунктах 7 і 8, які не були задоволені на цю дату, будуть задоволені протягом короткого періоду після придбання активу (як правило, протягом трьох місяців).
- 12 Якщо вимоги, викладені в пунктах 7 і 8, задовольняються після звітного періоду, то суб'єкт господарювання не повинен класифікувати непоточний актив (або групу вибуття) як утримуваний для продажу у фінансовій звітності, призначеній для випуску. Проте, якщо ці вимоги задовольняються після звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності для випуску, то суб'єкт господарювання повинен розкрити в примітках інформацію, зазначену в пункті 41 а), б) та г).

- 12A Непоточний актив (або група вибуття) класифікується як утримуваний для розподілу власникам, якщо суб'єкт господарювання зобов'язується розподілити актив (або групу вибуття) власникам. Для цього активи повинні бути наявними для негайного розподілу у своїй теперішній формі і розподіл має бути високоймовірним. Для того, щоб розподіл був високоймовірним, слід започаткувати заходи, необхідні для завершення розподілу, які мають бути завершені протягом одного року з дати класифікації. Заходи, необхідні для завершення розподілу, мають зазначати, що відбудуться значні зміни в розподілі або що розподіл буде анульовано. Ймовірність затвердження акціонерами (якщо вимагається в даній юрисдикції) слід розглядати як частину оцінки того, чи є розподіл високоймовірним.

Непоточні активи, яких збираються позбутися

- 13 Суб'єктові господарювання не слід класифікувати непоточний актив (або групу вибуття), що його збираються позбутися, як утримуваний для продажу, оскільки його балансова вартість в основному відшкодовуватиметься під час поточного використання. Проте, якщо група вибуття активів, якої збираються позбутися, відповідає критеріям, викладеним у пункті 32 а)–в), то суб'єкт господарювання подає результати і грошові потоки групи вибуття як припинення діяльності згідно з пунктами 33 і 34 на дату припинення використання цієї групи вибуття. Непоточні активи (або групи вибуття), яких збираються позбутися, включають непоточні активи (або групи вибуття), що повинні використовуватися до кінця строку їх економічного використання, а також непоточні активи (або групи вибуття), які слід ліквідувати в інший спосіб, ніж продаж.
- 14 Суб'єктові господарювання не слід обліковувати непоточний актив, який було тимчасово вилучено з використання, як актив, якого збираються позбутися.

Оцінка непоточних активів (або груп вибуття), класифікованих як утримувані для продажу

Оцінка непоточного активу (або групи вибуття)

- 15 Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив (або групу вибуття), класифікований як утримуваний для продажу, за нижчою з оцінок: або за балансовою вартістю, або за справедливою вартістю з вирахуванням витрат на продаж.
- 15A Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив (або групу вибуття), класифікований як утримуваний для розподілу власникам за вартістю, нижчою від його балансової вартості і справедливої вартості, мінус витрати на розподіл⁴.
- 16 Якщо нещодавно придбаний актив (або група вибуття) відповідає критеріям класифікації активів, утримуваних для продажу (див. пункт 11), то застосування пункту 15 приведе до появи активу (або групи вибуття), який після первісного визнання оцінюватиметься за нижчою оцінкою: балансовою вартістю (яка може бути класифікована, як, наприклад, собівартість) або справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Отже, якщо придбання активу (або групи вибуття) є частиною процесу об'єднання бізнесу, то вони можуть оцінюватися за справедливою вартістю мінус витрати на продаж.
- 17 Якщо очікується, що продаж здійснюватиметься довше ніж рік, суб'єкт господарювання повинен оцінювати витрати на продаж за їх теперішньою вартістю. Будь-яке збільшення поточних витрат на продаж, яке виникає з плином часу, повинно відобразитися у звіті про прибутки та збитки як фінансові витрати.
- 18 Безпосередньо перед первісною класифікацією активу (або групи вибуття) як утримуваного для продажу балансова вартість активу (або всіх активів та зобов'язань, що входять до групи) повинна оцінюватися згідно з чинними МСФЗ.
- 19 Згідно з чинним МСФЗ після подальшої переоцінки групи вибуття балансову вартість будь-яких активів та зобов'язань (які виходять за межі сфери застосування вимог МСФЗ до оцінки, але входять до групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу) не треба переоцінювати доти, поки не буде повторно оцінена справедлива вартість мінус витрати на продаж групи вибуття.

Визнання збитків від зменшення корисності та сторнування

- 20 Суб'єкт господарювання визнає збиток від зменшення корисності при будь-якому первісному чи подальшому

⁴ Витрати на розподіл – додаткові витрати, які можна прямо віднести на розподіл, за винятком фінансових витрат і витрат на податки на прибуток.

МСФЗ 5

- списанні активу (або групи вибуття) до справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж тією мірою, якою вони не були визнані згідно з пунктом 19.
- 21 Суб'єкт господарювання визнає прибуток при будь-якому подальшому збільшенні справедливої вартості активів мінус витрати на продаж, але цей прибуток не повинен перевищувати накопичений збиток від зменшення корисності, визнаний відповідно до цього МСФЗ або раніше відповідно до МСБО 36 “Зменшення корисності активів”.
- 22 Суб'єкт господарювання визнає будь-який прибуток при будь-якому подальшому збільшенні справедливої вартості групи вибуття мінус витрати на продаж:
- тією мірою, якою його не було визнано відповідно до пункту 19; але
 - не перевищує накопичений збиток від зменшення корисності, визнаний відповідно до МСФЗ або раніше відповідно до МСБО 36, щодо непоточних активів у межах сфери застосування вимог до оцінки згідно з цим МСФЗ.
- 23 Збиток від зменшення корисності (або будь-який подальший прибуток), визнаний щодо групи вибуття, зменшує (або збільшує) балансову вартість непоточних активів групи у межах сфери застосування вимог до оцінки згідно з цим МСФЗ, у порядку розподілу, викладеному в пунктах 104 а) і б) та 122 МСБО 36 (переглянутого в 2004 р.).
- 24 Прибуток або збиток, який раніше не був визнаний на дату продажу непоточного активу (або групи вибуття), треба визнати на дату припинення визнання. Вимоги до припинення визнання викладені у:
- пунктах 67-72 МСБО 16 (переглянутого у 2003 р.) для основних засобів; та
 - пунктах 112-117 МСБО 38 “Нематеріальні активи” (переглянутого в 2004 р.) для нематеріальних активів.
- 25 Суб'єкт господарювання не нараховує амортизацію непоточного активу на час, коли він класифікується як утримуваний для продажу, або коли він є частиною групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу. Необхідно продовжувати визнання процентів та інших витрат, що відносяться до зобов'язань групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу.

Зміни в плані продажу або в плані розподілу власникам

- 26 Якщо суб'єкт господарювання класифікував актив (або групу вибуття) як утримуваний для продажу або як утримуваний для розподілу власникам, але критерії, викладені у пунктах 7-9 (для утримуваних для продажу) або у пункті 12А (утримуваних для розподілу власникам) то суб'єкт господарювання повинен припинити класифікацію активу (або групи вибуття) як утримуваного для продажу або утримуваних для розподілу власникам (відповідно). У таких випадках суб'єкт господарювання повинен застосовувати визначення пунктів 27-29, щоб врахувати ці зміни, за винятком коли застосовується пункт 26А.
- 26А Якщо суб'єкт господарювання переглядає класифікацію активу (або групи вибуття) безпосередньо з категорії утримуваного для продажу у категорію утримуваного для розподілу власникам, або з категорії утримуваного для розподілу власникам у категорію утримуваного для продажу, то зміна класифікації вважається продовженням початкового плану вибуття. Суб'єкт господарювання:
- не повинен застосовувати визначення, викладені у пунктах 27-29, щоб врахувати цю зміну. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати вимоги цього МСФЗ щодо класифікації, подання та вимірювання, які застосовуються до нового методу вибуття;
 - повинен вимірювати довгостроковий актив (або групу вибуття) згідно з вказівками, викладеними у пункті 15 (якщо класифікований як утримуваний для продажу) або 15А (якщо класифікований як утримуваний для розподілу власникам), і визнати будь-яке скорочення або збільшення справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж / або витрат на розподіл необоротних активів (або групи вибуття) згідно з вимогами пунктів 20-25;
 - не повинен змінювати дату класифікації згідно з пунктами 8 та 12А. Це не виключає продовження періоду, необхідного для завершення продажу або розподілу власникам, якщо умови пункту 9 виконуються.
- 27 Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив (або групу вибуття), який більше не класифікується як утримуваний для продажу або як утримуваний для розподілу власникам (або більше не входить до групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу або як утримувана для розподілу власникам) за нижчою з оцінок:
- балансової вартості активу (або групи вибуття) до того, як він був класифікований як утримуваний

для продажу або як утримуваний для розподілу власникам, скоригованої з огляду на амортизацію або переоцінку, які були б визнані, якби актив (або група вибуття) не був би класифікований як утримуваний для продажу або як утримуваний для розподілу власникам, та

- б) *суми очікуваного відшкодування* на дату подальшого рішення щодо відмови від продажу або розподілу⁵.
- 28 Суб'єкт господарювання повинен включати будь-яке необхідне коригування балансової вартості непоточного активу, який більше не класифікується як утримуваний для продажу або як утримуваний для розподілу на користь власників, до складу прибутків та збитків⁶ від діяльності, що триває, протягом періоду, коли перестали задовольнятися вимоги, викладені в пунктах 7-9 або 12А, відповідно. Фінансову звітність за всі періоди з моменту класифікації активу як утриманого для продажу, або як утриманого для розподілу власникам, слід відповідно змінити, якщо група вибуття або непоточний актив, який більше не класифікується як утримуваний для продажу, або утримуваний для розподілу власникам, є дочірнім підприємством, спільною операцією, спільним підприємством, асоційованим підприємством, або частиною частки участі у спільному підприємстві чи асоційованому підприємстві. Суб'єкт господарювання подає ці коригування під тим самим заголовком у звіті про сукупний дохід, у якому відображаються прибутки чи збитки (якщо такі є), визнані відповідно до пункту 37.
- 29 Якщо суб'єкт господарювання вилучить окремий актив або зобов'язання із групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу, то решта активів та зобов'язань групи вибуття, які підлягають продажу, продовжуватимуть оцінюватися як група, тільки якщо задовольняють вимоги, зазначені в пунктах 7-9. Якщо суб'єкт господарювання вилучить окремий актив або зобов'язання із групи вибуття, класифікованої як утримувана для розподілу власникам, то решта активів та зобов'язань групи вибуття, які підлягають розподілу, продовжуватимуть оцінюватися як група, тільки якщо задовольняють вимоги, зазначені в пункті 12А. В іншому випадку решта непоточних активів групи, кожний з яких окремо відповідає критеріям класифікації його як утриманого для продажу, або як утриманого для розподілу власникам, оцінюється окремо за нижчою з оцінок – балансовою вартістю та справедливою вартістю мінус витрати на продаж (витрати на розподіл) на той момент. Будь-які непоточні активи, що не відповідають критеріям, як утримувані для продажу, перестають класифікуватися як утримувані для продажу згідно з пунктом 26. Будь-які непоточні активи, що не відповідають критеріям, як утримувані для розподілу власникам, перестають класифікуватися як утримувані для розподілу власникам згідно з пунктом 26.

Подання та розкриття інформації

- 30 Суб'єкт господарювання подає та розкриває інформацію, яка дає користувачам фінансової звітності змогу оцінити фінансові результати припиненої діяльності та вибуття непоточних активів (або груп вибуття).

Подання припиненої діяльності

- 31 *Компонент суб'єкта господарювання* включає операції та грошові потоки, які можна легко розпізнати серед інших операцій та грошових потоків суб'єкта господарювання операційно та з метою фінансової звітності. Іншими словами, у той час, коли компонент суб'єкта господарювання утримувався для використання, він становив одиницю, що генерує грошові кошти, або групу одиниць, що генерують грошові кошти.
- 32 Припинена діяльність є компонентом суб'єкта господарювання, якого позбулися або який класифікують як утримуваний для продажу, та:
- являє собою окремий основний напрямок бізнесу або географічний регіон діяльності;
 - є частиною єдиного координованого плану ліквідації окремого основного напрямку бізнесу або географічного регіону діяльності, або
 - є дочірнім підприємством, придбаним виключно з метою перепродажу.
- 33 Суб'єкт господарювання розкриває:
- єдину суму в звіті про сукупний дохід, що включає загальну суму:
 - прибутків або збитків від припиненої діяльності після оподаткування та

⁵ Якщо непоточний актив є частиною одиниці, що генерує грошові кошти, сума його очікуваного відшкодування є балансовою вартістю, яка була б визнана після розподілу будь-якого збитку від зменшення корисності, що виникає від цієї одиниці, що генерує грошові кошти, відповідно до МСБО 36.

⁶ Якщо актив не є основним засобом або нематеріальним активом, який переоцінено згідно з МСБО 16 або МСБО 38 до класифікації як утримуваний для продажу, у такому випадку коригування розглядається як збільшення або зменшення переоцінки.

- ii) прибутків або збитків після оподаткування, визнаних при оцінці за справедливою вартістю мінус витрати на продаж при вибутті активів або груп(и) вибуття, які являють собою припинену діяльність;
 - б) аналіз єдиної суми, визначеної в пункті а), у:
 - i) доходах, витратах та прибутках чи збитках від припиненої діяльності до оподаткування;
 - ii) витратах, пов'язаних з податком на прибуток, як цього вимагає пункт 81 е) МСБО 12;
 - iii) прибутках або збитках, визнаних при оцінці за справедливою вартістю мінус витрати на продаж при вибутті активів або груп(и) вибуття, які являють собою припинену діяльність; та
 - iv) витратах, пов'язаних з податком на прибуток, як цього вимагає пункт 81 е) МСБО 12.

Аналіз може подаватися в примітках або в звіті про сукупний дохід. Якщо його буде надано в звіті про сукупний дохід, його слід також внести до розділу, що стосується припиненої діяльності, тобто окремо від діяльності, що триває. Аналіз не потрібен для груп вибуття, які є нещодавно придбаними дочірніми підприємствами, які після придбання відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу (див. пункт 11);
 - в) чисті грошові потоки, що відносяться до операційної, інвестиційної та фінансової сфер припиненої діяльності. Ця розкрита інформація може подаватися у примітках або у фінансових звітах. Її не вимагають щодо груп вибуття, які являють собою нещодавно придбані дочірні компанії, що після придбання відповідають критеріям класифікації як утримувані для продажу (див. пункт 11);
 - г) суму прибутку від діяльності, що триває, та від припиненої діяльності, що має відношення до власників материнської компанії. Ці розкриття подаються у примітках або в звіті про сукупний дохід.
- 33А Якщо суб'єкт господарювання відображає компоненти прибутків чи збитків в окремому звіті про прибутки та збитки згідно з описом, наведеним в пункті 10А МСБО 1 (переглянутого в 2011 р.), розділ, який стосується припиненої діяльності, відображається в цьому окремому звіті.
- 34 Суб'єкт господарювання повторно розкриває інформацію, зазначену в пункті 33, для попередніх періодів, поданих у фінансовій звітності. Отже, розкрита інформація стосується всіх операцій, припинених до кінця звітного періоду за останній поданий період.
- 35 Коригування сум у поточному періоді до суми, раніше наданої в інформації про припинену діяльність і безпосередньо пов'язаної з ліквідацією припиненої діяльності у попередньому періоді, слід класифікувати окремо в інформації про припинену діяльність. Характер і суму таких коригувань слід розкривати. Приклади обставин виникнення таких коригувань охоплюють:
- а) вирішення непевних питань, що впливають з умов вибуття (наприклад, вирішення з покупцем питання щодо коригування купівельної ціни та питань відшкодування);
 - б) вирішення непевних питань, що впливають з діяльності компонента суб'єкта господарювання до його вибуття або стосуються її, наприклад, зобов'язання щодо довкілля або гарантійні зобов'язання щодо продукції, яка залишається в продавця;
 - в) виконання зобов'язань щодо програм виплат працівникам, за умови, що вони безпосередньо стосуються операції вибуття.
- 36 Якщо суб'єкт господарювання більше не класифікує свій компонент як утримуваний для продажу, то результати діяльності такого компонента, які раніше (відповідно до пунктів 33-35) надавалися в інформації щодо припинення діяльності, треба перекласифікувати і внести до прибутку від діяльності, що триває, для всіх поданих періодів. Суми за попередні періоди описуються як такі, що були повторно подані.
- 36А Суб'єкт господарювання, який зобов'язується скласти план продажу, пов'язаний з втратою контролю за дочірнім підприємством, розкриває інформацію згідно з вимогами пунктів 33-36, якщо дочірнє підприємство є групою вибуття, що відповідає визначенню припиненої діяльності згідно з пунктом 32.

Прибутки або збитки, пов'язані з діяльністю, що триває

- 37 Будь-який прибуток або збиток, визначений за переоціненим непоточним активом (або групою вибуття), класифікованим як утримуваний для продажу, який не відповідає визначенню "припинена діяльність", повинен бути включений до прибутку або збитку від діяльності, що триває.

Подання непоточного активу або групи вибуття, класифікованих як утримувані для продажу

- 38 Суб'єкт господарювання подає у звіті про фінансовий стан непоточний актив, класифікований як утримуваний для продажу, та активи групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу, окремо від інших активів. Зобов'язання групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу, подаються у звіті про фінансовий стан окремо від інших зобов'язань. Такі активи і зобов'язання не згортаються і надаються як єдина сума. Основні класи активів та зобов'язань, класифікованих як утримувані для продажу, розкриваються окремо у звіті про фінансовий стан або в примітках (за винятком випадків, дозволених пунктом 39). Суб'єкт господарювання подає окремо будь-який накопичений дохід або витрати, визнані безпосередньо в іншому сукупному доході, які відносяться до непоточного активу (групи вибуття), класифікованого як утримуваний для продажу.
- 39 Якщо група вибуття є нещодавно придбаним дочірнім підприємством, яке після придбання відповідає критеріям класифікації як утримуване для продажу (див. пункт 11), то розкриття основних класів активів та зобов'язань не вимагається.
- 40 З метою відображення у звіті про фінансовий стан класифікації за останній поданий період суб'єкт господарювання не перекласифіковує і повторно не наводить у звітах про фінансовий стан за попередні періоди суми, подані щодо непоточних активів або активів і зобов'язань груп вибуття, класифікованих як утримувані для продажу.

Додаткове розкриття

- 41 У період, коли непоточний актив (або група вибуття) класифікувався як утримуваний для продажу або проданий, будь-який суб'єкт господарювання має розкрити в примітках таку інформацію:
- опис непоточного активу (або групи вибуття);
 - опис фактів та обставин продажу або обставин, що ведуть до очікуваного вибуття, а також очікуваного способу та часу цього вибуття;
 - прибутки або збитки, визнані згідно з пунктами 20-22, та заголовок у звіті про сукупний дохід, який містить інформацію про прибутки та збитки, якщо вони не були подані окремо у звіті про сукупний дохід;
 - якщо це прийнятно, сегмент, у якому непоточний актив (або група вибуття) подається згідно з МСБО 8 "*Операційні сегменти*".
- 42 Якщо застосовується пункт 26 або 29, то суб'єкт господарювання, прийнявши рішення щодо зміни плану продажу непоточного активу (або групи вибуття), повинен розкрити інформацію, яка стосується фактів та обставин, що привели до цього рішення, та впливу цього рішення на результати діяльності за цей період та будь-який із попередніх поданих періодів.

Перехідні положення

- 43 МСФЗ повинен у майбутньому застосовуватися до непоточних активів (або груп вибуття), які задовольняють вимогам, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, та до діяльності, яка задовольняє вимогам, що дозволяють класифікувати її як припинену після дати набуття чинності МСФЗ. Суб'єкт господарювання може застосовувати вимоги МСФЗ до всіх непоточних активів (або груп вибуття), які задовольняють вимоги, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, та до діяльності, яка задовольняє вимоги, що дозволяють класифікувати її як припинену діяльність після будь-якої дати, що передує даті набуття чинності МСФЗ, за умови, що оцінка та інша інформація, необхідна для застосування МСФЗ, були отримані, коли ці вимоги були первісно задоволені.

Дата набрання чинності

- 44 Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до річних періодів, що починаються з 1 січня 2005 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосує МСФЗ до періоду, що починається до 1 січня 2005 р., він повинен розкрити цей факт.
- 44А МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) вніс зміни до термінології, яка використовується в усіх МСФЗ. Крім того, він вніс зміни до пунктів 3 і 38 та додав пункт 33А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних

МСФЗ 5

- періодів, що починаються з 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) до більш раннього періоду, ці зміни застосовуються до цього більш раннього періоду.
- 44Б МСБО 27 “Консолідована та окрема фінансова звітність” (змінений в 2008 р.) додав пункт 33 г). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 липня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 27 (змінений в 2008 р.) до більш раннього періоду, ці зміни застосовуються до цього більш раннього періоду. Зміни застосовуються ретроспективно.
- 44В Пункти 8А і 36А додані “Вдосконаленнями МСФЗ”, випущеними у травні 2008 р. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 липня 2009 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Однак суб'єкт господарювання не застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються до 1 липня 2009 р., якщо він також не застосовує МСБО 27 (змінений у січні 2008 р.). Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до 1 липня 2009 р., він розкриває цей факт. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно з дати першого застосування МСФЗ 5 відповідно до положень перехідного періоду в пункті 45 МСБО 27 (змінений у січні 2008 р.).
- 44Г Пункти 5А, 12А і 15А додані та пункт 8 змінено випущеним КТМФЗ 17 “Виплати негрошових активів власникам” в листопаді 2008 р. Ці зміни застосовуються перспективно до непоточних активів (або груп вибуття), класифікованих як утримувані для розподілу власникам у річні періоди, що починаються з 1 липня 2009 р. або пізніше. Ретроспективне застосування не дозволяється. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до періодів, що починаються до 1 липня 2009 р., він розкриває цей факт і також застосовує МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу” (переглянутий в 2008 р.), МСБО 27 (змінений у січні 2008 р.) та КТМФЗ 17.
- 44Г Пункт 5Б додано “Вдосконаленнями МСФЗ”, випущеними у квітні 2009 р. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну перспективно для річних періодів, що починаються з 1 січня 2010 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 44Д [Вилучено]
- 44Е МСФЗ 11 “Спільна діяльність”, випущений у травні 2011 р., змінив пункт 28. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 11.
- 44Є МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”, випущений у травні 2011 р., змінив визначення справедливої вартості у Додатку А. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 44Ж “Подання статей іншого сукупного доходу” (Зміни до МСБО 1), випущений у червні 2011 р., змінив пункт 33А. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСБО 1, змінений в червні 2011 р.
- 44З [Вилучено]
- 44И МСФЗ 9, випущений у липні 2014 р., змінив пункт 5 та вилучив пункти 44Д і 44З. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.
- 44І “Щорічні вдосконалення МСФЗ Цикл 2012–2014 рр.”, випущений у вересні 2014 р., змінив пункти 26- 29 і додав пункт 26А. Суб'єкту господарювання застосовує ці зміни перспективно відповідно до МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” стосовно змін у методі вибуття, які відбуваються у річних періодах, що починаються з 1 січня 2016 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 44Ї МСФЗ 17, випущений у травні 2017 р., змінив пункт 5. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 17.

Вилучення МСБО 35

- 45 Цей МСФЗ замінює МСБО 35 “Діяльність, що припиняється”.

Додаток А

Визначення термінів

Цей Додаток є невід'ємною частиною МСФЗ.

вартість використання (value in use)	Теперішня вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, виникнуть від безперервного використання активу та його вибуття наприкінці строку його корисної експлуатації.
високо ймовірний (highly probable)	Значно більш імовірний, ніж просто ймовірний .
витрати на продаж (costs to sell)	Додаткові витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу (або групи вибуття), за винятком фінансових витрат і витрат на податки на прибуток.
Ймовірний (probable)	Скоріше можливий, ніж неможливий.
компонент суб'єкта господарювання (component of an entity)	Діяльність та грошові потоки, які можна легко розрізнити від решти діяльності та грошових потоків суб'єкта господарювання операційно з метою фінансової звітності.
група вибуття (disposal group)	Група активів, яких збираються позбутися (шляхом продажу або іншим чином) разом як групи в єдиній операції, і зобов'язань, прямо пов'язаних з цими активами, що передаватимуться в операції. Група охоплює гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, якщо група є одиницею, що генерує грошові кошти , відповідно до вимог пунктів 80-87 МСБО 36 "Зменшення корисності активів" (переглянутого в 2004 р.), або якщо це є діяльністю в межах одиниці, яка генерує грошові кошти.
непоточний актив (non-current asset)	Актив, що не відповідає визначенню поточного активу .
одиниця, яка генерує грошові кошти (cash-generating unit)	Найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.
поточний актив (current asset)	Суб'єкт господарювання класифікує актив як поточний, якщо: <ul style="list-style-type: none"> а) очікується, що актив буде реалізований або призначений для продажу чи споживання в нормальному операційному циклі; б) актив утримується в основному з метою продажу; в) очікується, що актив буде реалізований протягом дванадцяти місяців після звітного періоду; або г) актив є грошовими коштами чи еквівалентом грошових коштів (як визначено в МСБО 7), якщо його обмін або використання для погашення зобов'язання не є обмеженим, принаймні, протягом дванадцяти місяців після звітного періоду.
припинена діяльність (discontinued operation)	Компонент суб'єкта господарювання , якого позбулися або який класифікується як утримуваний для продажу та: <ul style="list-style-type: none"> а) являє собою окремий основний напрямок бізнесу або географічний регіон діяльності; б) є частиною єдиного координованого плану ліквідації окремого основного напрямку бізнесу або географічного регіону діяльності, або в) є дочірнім підприємством, придбаним виключно з метою перепродажу.

МСФЗ 5

справедлива вартість (fair value)	Ціна, яка була б отримана від продажу актива або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки (див. МСФЗ 13).
сума очікуваного відшкодування (recoverable amount)	Більша з двох оцінок активу: справедливої вартості мінус витрати на продаж та його вартості використання .
тверда угода щодо купівлі (firm purchase commitment)	Угода з незв'язаною стороною, яка має обов'язкову силу для обох сторін і яка, як правило, юридично здійсненна та а) встановлює всі суттєві умови, включаючи ціни і визначення часу операцій; та б) містить санкції за невиконання, які є достатньо великими для того, щоб виконання було високоймовірним .

Додаток Б

Доповнення до керівництва із застосування

Цей Додаток є невід'ємною частиною МСФЗ.

Подовження періоду, необхідного для завершення продажу

- Б1 Як зазначено у пункті 9, подовження періоду, необхідного для завершення продажу, не заважає класифікації активу (або групи вибуття) як утримуваного для продажу, якщо ця затримка викликана подіями чи обставинами, що перебувають поза контролем суб'єкта господарювання, та є достатнє свідчення того, що суб'єкт господарювання продовжує виконувати план продажу активу (або групи вибуття). Отже, виняток щодо вимоги однорічного строку, описаний у пункті 8, застосовується, коли виникають такі події чи обставини:
- а) у той час, коли суб'єкт господарювання бере на себе зобов'язання щодо плану продажу непоточного активу (або групи вибуття), він очікує, що інші учасники (крім покупця) можуть нав'язати певні умови щодо передачі активу (або групи вибуття), які передбачають подовження періоду, необхідного для завершення продажу, та:
 - і) дії, які треба вчинити у відповідь на поставлені умови, не можуть розпочатися, доки nebude укладена *тверда угода щодо купівлі*, та
 - іі) *тверда угода щодо купівлі* буде високо ймовірною протягом одного року;
 - б) суб'єкт господарювання укладає *тверду угоду щодо купівлі*, а покупець або інші учасники несподівано нав'язують певні умови щодо передачі непоточного активу (або групи вибуття), який раніше класифікувався як утримуваний для продажу, що подовжить період, необхідний для завершення продажу, та:
 - і) вчасно вчиняються необхідні дії у відповідь на поставлені умови, та
 - іі) очікується схвальне рішення щодо факторів затримки;
 - в) протягом початкового однорічного періоду виникають обставини, які раніше вважалися неможливими, і, в результаті непоточний актив (або група вибуття), який раніше класифікувався як утримуваний для продажу, не продається до кінця цього періоду та:
 - і) протягом первісного однорічного періоду суб'єкт господарювання вчинив дії, які необхідно було вчинити у відповідь на зміну обставин;
 - іі) непоточний актив (або група вибуття) активно продаються за ціною, прийнятною з огляду на зміну обставин, та
 - ііі) задоволено вимоги, викладені в пунктах 7 і 8.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 6

Розвідка та оцінка запасів корисних копалин

Мета

- 1 Мета цього МСФЗ полягає у визначенні порядку фінансового звітування про розвідку та оцінку запасів корисних копалин.
- 2 Зокрема цей МСФЗ вимагає:
 - а) обмежених удосконалень до існуючих облікових практик щодо видатків на розвідку та оцінку;
 - б) від суб'єктів господарювання, які визнають активи розвідки та оцінки, – проводити оцінку таких активів на предмет зменшення корисності згідно з цим МСФЗ та оцінювати будь-яке зменшення корисності відповідно до МСБО 36 «Зменшення корисності активів»;
 - в) розкривати інформацію, яка визначає та пояснює суми у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що виникають у зв'язку з розвідкою та оцінкою запасів корисних копалин, і допомагає користувачам такої фінансової звітності розуміти суми, час та визначеність майбутніх грошових потоків від будь-яких визнаних активів розвідки та оцінки.

Сфера застосування

- 3 Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до видатків на розвідку та оцінку, які він несе.
- 4 Цей МСФЗ не розглядає інші аспекти обліку суб'єктами господарювання, які займаються розвідкою та оцінкою запасів корисних копалин.
- 5 Суб'єкт господарювання не застосовує цей МСФЗ до видатків, понесених:
 - а) до початку розвідки та оцінки запасів корисних копалин, наприклад до видатків, понесених до отримання суб'єктом господарювання юридичних прав на розвідку конкретної території;
 - б) після того, як технічна можливість та комерційна доцільність видобування корисних копалин були доведені.

Визнання активів розвідки та оцінки

Тимчасове звільнення від вимог пунктів 11 і 12 МСБО 8

- 6 Під час розробки своїх облікових політик суб'єкт господарювання, який визнає активи розвідки та оцінки, застосовує пункт 10 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».
- 7 Пункти 11 і 12 МСБО 8 визначають джерела офіційних вимог та керівництво, яке слід брати до уваги управлінському персоналові при розробці облікової політики для статті звітності, якщо до цієї статті конкретно не застосовується жодний МСФЗ. Згідно з вимогами пунктів 9 і 10, наведеними далі, цей МСФЗ звільняє суб'єкта господарювання від застосування вказаних пунктів у своїх облікових політиках для визнання та оцінки активів розвідки та оцінки.

Оцінка активів розвідки та оцінки

Оцінка при визнанні

- 8 Активи розвідки та оцінки оцінюються за собівартістю.

Елементи собівартості активів розвідки та оцінки

- 9 Суб'єкт господарювання повинен розробити облікову політику, що встановлює, які видатки визнаються як активи розвідки та оцінки, і послідовно її застосовувати. Під час такої розробки суб'єкт господарювання повинен враховувати, якою мірою видатки можуть бути пов'язані з пошуком

конкретних запасів корисних копалин. Далі наведено приклади видатків, що можуть бути включені у первісну оцінку активів розвідки та оцінки (перелік не є вичерпним):

- а) придбання прав на розвідування;
 - б) топографічні, геологічні, геохімічні та геофізичні дослідження; в) пошуково-розвідувальне буріння;
 - г) опробування канавами;
 - г) взяття проб та зразків; та
 - д) діяльність у зв'язку з оцінкою технічної можливості та комерційної доцільності видобування корисних копалин.
- 10 Видатки, пов'язані з розробкою запасів корисних копалин, не визнаються як активи розвідки та оцінки. *Концептуальна основа фінансової звітності* та МСБО 38 “Нематеріальні активи” надають керівництво щодо визнання активів, що виникають унаслідок розробки.
- 11 Відповідно до МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи” суб'єкт господарювання визнає будь-які зобов'язання щодо демонтажу основних засобів та відновлення природних ресурсів, що виникають протягом певного періоду внаслідок проведення розвідки та оцінки запасів корисних копалин.

Оцінка після визнання

- 12 Після визнання активів розвідки та оцінки, суб'єкт господарювання застосовує до них модель собівартості або модель переоцінки. Якщо застосовується модель переоцінки (модель, описана в МСБО 16 “Основні засоби”, або модель, описана в МСБО 38), вона має узгоджуватися з класифікацією активів (див. пункт 15).

Зміни в облікових політиках

- 13 Суб'єкт господарювання може змінити свої облікові політики щодо видатків на розвідку та оцінку, якщо така зміна робить фінансову звітність доречнішою для потреб користувачів у прийнятті ними економічних рішень і не менш достовірною (або більш достовірною і не менш доречною для таких потреб). Суб'єкт господарювання має оцінити доречність та достовірність, застосовуючи критерії, наведені в МСБО 8.
- 14 Щоб обґрунтувати зміну своїх облікових політик щодо видатків на розвідку та оцінку, суб'єктові господарювання необхідно довести, що така зміна наближає його фінансову звітність до критеріїв, наведених у МСБО 8 (але цій зміні не обов'язково досягати повної відповідності критеріям).

Подання

Класифікація активів розвідки та оцінки

- 15 Суб'єкт господарювання повинен класифікувати активи розвідки та оцінки як матеріальні або нематеріальні активи відповідно до характеру придбаних активів та послідовно застосовувати прийняту класифікацію.
- 16 Деякі активи розвідки та оцінки розглядають як нематеріальні активи (наприклад, права на буріння), тоді як інші є матеріальними активами (наприклад, транспортні засоби та бурові установки). Тією мірою, якою матеріальний актив споживається під час розробки нематеріального активу, сума, що відображає таке споживання, є частиною собівартості нематеріального активу. Проте використання матеріального активу для створення нематеріального активу не перетворює матеріальний актив на нематеріальний актив.

Перекласифікація активів розвідки та оцінки

- 17 Актив розвідки та оцінки більше не класифікується як такий, коли доведено технічну можливість та комерційну доцільність видобування корисних копалин. Перед перекласифікацією проводиться оцінка зменшення корисності активів розвідки та оцінки та будь-якого визнаного збитку від зменшення корисності.

Зменшення корисності

Визнання та оцінка

- 18 **Активи розвідки та оцінки необхідно оцінювати на предмет зменшення корисності, коли факти та обставини дозволяють припускати, що балансова вартість активу розвідки та оцінки може перевищити суму очікуваного відшкодування. Коли факти та обставини дозволяють припускати, що балансова вартість перевищує суму очікуваного відшкодування, суб'єкт господарювання оцінює, подає та розкриває інформацію про будь-який збиток, що виникає від зменшення корисності, відповідно до МСБО 36, за винятком вимог, передбачених у пункті 21, який наведено далі.**
- 19 Виключно для активів розвідки та оцінки, при визначенні активу, корисність якого, можливо, зменшилася, слід керуватися пунктом 20 цього МСФЗ, а не пунктами 8-17 МСБО 36. У пункті 20 вживається термін “активи”, але він однаково застосовується як до окремих активів розвідки та оцінки, так і до одиниці, яка генерує грошові кошти.
- 20 Один або кілька наведених далі фактів та обставин свідчать, що суб'єкт господарювання повинен перевірити активи розвідки та оцінки на предмет зменшення корисності (перелік не є вичерпним):
- строк, протягом якого суб'єкт господарювання має право розвідувати конкретну територію, закінчився протягом звітного періоду або закінчиться у близькому майбутньому і, за очікуванням, не буде продовжений;
 - суттєві видатки на подальшу розвідку та оцінку запасів корисних копалин на конкретній території не передбачені в бюджеті і не заплановані;
 - розвідка та оцінка запасів корисних копалин на конкретній території не привела до виявлення комерційно вигідної кількості запасів корисних копалин, і суб'єкт господарювання прийняв рішення припинити цю діяльність на конкретній території;
 - існує достатньо даних, які свідчать про те, що попри можливість продовження розробки на конкретній території, повне відшкодування балансової вартості активу розвідки та оцінки внаслідок успішної розробки чи продажу є малоімовірним.

У будь-якому з цих або подібних випадків суб'єкт господарювання повинен провести тест на зменшення корисності відповідно до МСБО 36. Будь-який збиток від зменшення корисності визнають як витрати відповідно до МСБО 36.

Визначення рівня для перевірки активів розвідки та оцінки на предмет зменшення корисності

- 21 **Суб'єкт господарювання визначає облікову політику, що регулює порядок віднесення активів розвідки та оцінки до одиниць, які генерують грошові кошти, або груп одиниць, які генерують грошові кошти, з метою оцінювання зменшення корисності таких активів. Кожна одиниця, яка генерує грошові кошти, або група одиниць, до яких відноситься актив розвідки та оцінки, не повинна бути більшою, ніж операційний сегмент, визначений відповідно до МСФЗ 8 “Операційні сегменти”.**
- 22 Рівень, визнаний суб'єктом господарювання з метою перевірки зменшення корисності активів розвідки та оцінки, може складатися з однієї або кількох одиниць, які генерують грошові кошти.

Розкриття інформації

- 23 **Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка визначає та пояснює суми, визнані в його фінансовій звітності, що виникають внаслідок розвідки та оцінки запасів корисних копалин.**
- 24 Для відповідності вимогам пункту 23 суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:
- свої облікові політики щодо видатків на розвідку та оцінку, включаючи визнання активів розвідки та оцінки;
 - суми активів, зобов'язань, доходу та витрат, а також грошових потоків від операційної та інвестиційної діяльності, що виникають внаслідок розвідки та оцінки запасів корисних копалин.

- 25 Суб'єкт господарювання розглядає активи розвідки та оцінки як окремий клас активів і розкриває інформацію відповідно до вимог МСБО 16 або МСБО 38, залежно від класифікації активів.

Дата набрання чинності

- 26 Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до річних періодів, що починаються з або після 1 січня 2006 р. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до періоду, що починається раніше від 1 січня 2006 р., він розкриває цей факт.
- 26А Документ *“Зміни у посиланнях на Концептуальну основу в Стандартах МСФЗ”*, виданий у 2018 р., змінив пункт 10. Суб'єкт застосовує такі зміни до річних періодів, що починаються з або після 1 січня 2020 р. Більш раннє застосування дозволяється, якщо одночасно суб'єкт господарювання також застосовує всі інші зміни, внесені *“Змінами у посиланнях на Концептуальну основу в Стандартах МСФЗ”*. Суб'єкт господарювання застосовує зміни до МСФЗ 6 ретроспективно відповідно до МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”*. Однак, якщо суб'єкт господарювання визначить, що ретроспективне застосування неможливе або призведе до надмірних витрат або зусиль, він застосовує зміни до МСФЗ 6 з посиланням на пункти 23–28, 50–53 та 54д) МСБО 8.

Перехідні положення

- 27 Якщо неможливо застосувати конкретну вимогу пункту 18 до порівняльної інформації, яка відноситься до річних періодів, що починаються раніше від 1 січня 2006р., суб'єкт господарювання розкриває цей факт. МСБО 8 пояснює термін “неможливий”.

Додаток А

Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною частиною МСФЗ.

активи розвідки та оцінки
(exploration and evaluation assets)

Видатки на розвідку та оцінку, визнані як активи відповідно до облікової політики суб'єкта господарювання.

видатки на розвідку та оцінку
(exploration and evaluation expenditures)

Видатки, понесені суб'єктом господарювання у зв'язку з **розвідкою та оцінкою запасів корисних копалин** до того, як доведено технічну можливість та комерційну доцільність видобування корисних копалин.

розвідка та оцінка запасів корисних копалин
(exploration for and evaluation of mineral resources)

Пошук запасів корисних копалин (включаючи мінерали, нафту, природний газ та подібні не відтворювані ресурси) після отримання суб'єктом господарювання юридичних прав на розвідку на конкретній території, а також визначення технічної можливості та комерційної доцільності видобування корисних копалин.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 7

Фінансові інструменти: розкриття інформації

Мета

- 1 Мета цього МСФЗ – вимагати від суб'єктів господарювання надавати у своїй фінансовій звітності розкриття інформації, яка дає змогу користувачам оцінити:
- (а) значимість фінансових інструментів для фінансового стану і результатів діяльності суб'єкта господарювання; та
 - (б) характер та величину ризиків, пов'язаних з фінансовими інструментами, до яких суб'єкт господарювання є вразливим протягом періоду та на кінець звітного періоду, та яким чином суб'єкт господарювання управляє цими ризиками.
- 2 Принципи цього МСФЗ доповнюють принципи визнання, оцінки та подання фінансових активів і фінансових зобов'язань у МСБО 32 “Фінансові інструменти: подання” та МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”.

Сфера застосування

- 3 Цей МСФЗ застосовується всіма суб'єктами господарювання до всіх типів фінансових інструментів, за винятком:
- (а) тих часток участі в дочірніх, асоційованих і спільних підприємствах, що обліковуються згідно з МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність”, МСБО 27 “Окрема фінансова звітність” або МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства”. Проте в деяких випадках МСФЗ 10, МСБО 27 або МСБО 28 вимагають або дозволяють суб'єкту господарювання обліковувати частку участі в дочірньому, асоційованому або спільному підприємстві застосовуючи МСФЗ 9; у таких випадках суб'єкти господарювання застосовують вимоги цього МСФЗ та, у разі оцінки за справедливою вартістю, вимоги МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”. Суб'єкти господарювання також застосовують цей МСФЗ до всіх похідних інструментів, пов'язаних з частками участі у дочірніх, асоційованих або спільних підприємствах, якщо похідний інструмент не відповідає визначенню інструмента власного капіталу, наведеному в МСБО 32.
 - (б) прав та зобов'язань працевдавців, що виникають унаслідок програм виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 “Виплати працівникам”.
 - (в) [вилучено]
 - (г) страхових контрактів, як визначено у МСФЗ 17 “Страхові контракти” чи інвестиційних контрактів із умовами дискреційної участі у сфері застосування МСФЗ 17. Проте цей МСФЗ застосовується до:
 - (і) похідних інструментів, убудованих у контракти, у сфері застосування МСФЗ 17, якщо МСФЗ 9 вимагає від суб'єкта господарювання обліковувати їх окремо.
 - (іі) інвестиційних компонентів, які відокремлено від контрактів у сфері застосування МСФЗ 17, якщо МСФЗ 17 вимагає здійснювати таке відокремлення крім як у тому разі, коли відокремлюваний інвестиційний компонент є інвестиційним контрактом із умовами дискреційної участі.
 - (ііі) прав та обов'язків емітентів, що виникають за страховими контрактами згідно із визначенням *договорів фінансової гарантії*, якщо емітент застосовує МСФЗ 9 для визнання та оцінки договорів. Однак емітент повинен застосовувати МСФЗ 17 якщо він обирає, згідно з пунктом 7(г) МСФЗ 17, застосовувати МСФЗ 17 для визнання та оцінки договорів.
 - (іv) прав та обов'язків суб'єкта господарювання, які є фінансовими інструментами, що виникають за договорами щодо кредитних карток чи за аналогічними договорами, що визначають механізми кредитування або здійснення платежів, які видано суб'єктом господарювання, й які відповідають визначенню страхового контракту, якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 9 до тих прав та обов'язків у відповідності з пунктом 7(є) МСФЗ 17 та пунктом 2.1(г)(iv) МСФЗ 9.

- (v) прав та обов'язків суб'єкта господарювання, що є фінансовими інструментами, які виникають за виданими суб'єктом господарювання страховими контрактами, які обмежують відшкодування в разі страхових подій сумою, необхідною за інших обставин для здійснення розрахунку за зобов'язанням держателя страхового полісу, що створене таким контрактом, якщо суб'єкт господарювання згідно з пунктом 8А МСФЗ 17 вирішить застосовувати до таких контрактів МСФЗ 9 замість МСФЗ 17.(г) фінансових інструментів, контрактів та зобов'язань за операціями, платіж за якими здійснюється на основі акцій, до яких застосовується МСФЗ 2 "Платіж на основі акцій", за винятком договорів, що належать до сфери застосування МСФЗ 9, до яких застосовується цей МСФЗ.
 - (д) інструментів, які вимагається класифікувати як інструменти власного капіталу відповідно до пунктів 16А та 16Б або пунктів 16В та 16Г МСБО 32.
- 4 Цей МСФЗ застосовується до визнаних і невизнаних фінансових інструментів. До визнаних фінансових інструментів належать фінансові активи та фінансові зобов'язання, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9. До невизнаних фінансових інструментів належать деякі фінансові інструменти, які, перебуваючи за межами сфери застосування МСФЗ 9, належать до сфери застосування цього МСФЗ.
- 5 Цей МСФЗ застосовується до договорів на придбання або продаж нефінансового об'єкта, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9.
- 5А Вимоги щодо розкриття кредитного ризику, встановлені пунктами 35А–35Й, застосовуються до тих прав, які згідно з МСФЗ 15 "Дохід від договорів з клієнтами" специфічно обліковуються відповідно до МСФЗ 9 у цілях визнання зменшення корисності прибутків чи збитків. Будь-яке посилання на фінансові активи або фінансові інструменти в зазначених пунктах включають у себе такі права, якщо не зазначено інакше.

Класи фінансових інструментів і рівень розкриття

- 6 Коли цей МСФЗ вимагає розкриття в розрізі класів фінансових інструментів, тоді суб'єкт господарювання має поєднувати фінансові інструменти в класи, що відповідають характерові розкритої інформації та враховують характеристики цих фінансових інструментів. Суб'єкт господарювання має надати достатньо інформації, щоб уможливити узгодження зі статтями, поданими у звіті про фінансовий стан.

Значимість фінансових інструментів для фінансового стану та результатів діяльності

- 7 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка дає змогу користувачам його фінансової звітності оцінити значимість фінансових інструментів для його фінансового стану та результатів діяльності.

Звіт про фінансовий стан

Категорії фінансових активів і фінансових зобов'язань

- 8 Балансову вартість кожної з наведених далі категорій, як вказано у МСФЗ 9, слід розкривати або в звіті про фінансовий стан, або в примітках:
- (а) фінансові активи, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток із виокремленням (i) тих, що були визначені такими при первісному визнанні або в подальшому відповідно до пункту 6.7.1 МСФЗ 9; (ii) тих, що оцінюються як такі на підставі вибору, передбаченого пунктом 3.3.5 МСФЗ 9; (iii) тих, що оцінюються як такі на підставі вибору, передбаченого пунктом 33А МСБО 32 і (iv) тих, що обов'язково оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток відповідно до МСФЗ 9.
 - (б)-(г) [вилучено]
 - (г) фінансові зобов'язання, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток із виокремленням (i) тих, що були визначені такими при первісному визнанні або в подальшому відповідно до пункту 6.7.1 МСФЗ 9, та (ii) тих, що відповідають поданому в МСФЗ 9 визначенню утримуваних для торгівлі.
 - (д) фінансові активи, що оцінюються за амортизованою собівартістю.

- (e) фінансові зобов'язання, що оцінюються за амортизованою собівартістю.
- (e) фінансові активи, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід із виокремленням (i) фінансових активів, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід відповідно до пункту 4.1.2А МСФЗ 9, та (ii) інвестицій в інструменти капіталу визначених як такі при первісному визнанні відповідно до пункту 5.7.5 МСФЗ 9.

Фінансові активи або фінансові зобов'язання, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток

- 9 Якщо суб'єкт господарювання визначив таким, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, фінансовий актив (чи групу фінансових активів), який інакше оцінювався б за справедливою вартістю через інший сукупний дохід або за амортизованою собівартістю, то він розкриває таку інформацію:
- (a) максимальну вразливість до *кредитного ризику* (див. пункт 36 (a)) за фінансовим активом (чи групою фінансових активів) на кінець звітної періоду.
 - (б) суму, на яку будь-які пов'язані кредитні похідні інструменти або подібні інструменти зменшують цю максимальну вразливість до кредитного ризику (див. пункт 36(б)).
 - (в) суму зміни, протягом періоду та кумулятивно, справедливої вартості фінансового активу (чи групи фінансових активів), що може бути віднесена на зміни кредитного ризику за фінансовим активом, визначену:
 - (i) або як сума зміни його справедливої вартості, яка не відноситься до змін ринкових умов, що спричиняють *ринковий ризик*;
 - (ii) або із застосуванням альтернативного методу, який, як вважає суб'єкт господарювання, достовірніше відображає суму зміни його справедливої вартості, що обумовлена змінами в кредитному ризику за активом.

Зміни ринкових умов, які спричиняють ринковий ризик, включають зміни (еталонної) ставки відсотка, ціни товару, валютного курсу або індексу цін чи ставок, які спостерігаються на ринку.
 - (г) суму зміни справедливої вартості будь-яких пов'язаних із таким фінансовим активом кредитних похідних або подібних інструментів, яка відбулася протягом періоду та кумулятивно з часу визначення фінансового активу.
- 10 Якщо суб'єкт господарювання визначив фінансове зобов'язання таким, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток відповідно до пункту 4.2.2 МСФЗ 9, і зобов'язаний подати (інформацію про) ефекти змін кредитного ризику за таким зобов'язанням в іншому сукупному доході (див. пункт 5.7.7 МСФЗ 9), то він розкриває:
- (a) суму зміни (кумулятивно) справедливої вартості фінансового зобов'язання, що може бути віднесена на зміни в кредитному ризику за таким зобов'язанням (див. пункти Б5.7.13–Б5.7.20 МСФЗ 9 щодо порядку визначення ефектів змін у кредитному ризику за зобов'язанням).
 - (б) різницю між балансовою вартістю фінансового зобов'язання та сумою, яку суб'єктові господарювання потрібно було б сплатити за договором при погашенні власнику зобов'язання.
 - (в) будь-які переміщення кумулятивного прибутку або збитку в межах власного капіталу протягом періоду, в тому числі причину таких переміщень.
 - (г) у разі припинення визнання зобов'язання протягом періоду, суму (якщо вона є), подану в іншому сукупному доході, яка була реалізована при припиненні визнання.
- 10А Якщо суб'єкт господарювання визначив фінансове зобов'язання таким, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, відповідно до пункту 4.2.2 МСФЗ 9 і зобов'язаний подати всі зміни у справедливій вартості такого зобов'язання (у тому числі ефекти змін кредитного ризику за таким зобов'язанням) у прибутку або збитку (див. пункти 5.7.7 та 5.7.8 МСФЗ 9), то він розкриває:
- (a) суму зміни (протягом періоду та кумулятивно) справедливої вартості фінансового зобов'язання, що може бути віднесена на зміни в кредитному ризику за таким зобов'язанням (див. пункти Б5.7.13–Б5.7.20 МСФЗ 9 щодо порядку визначення ефектів змін у кредитному ризику за зобов'язанням); і

- (б) різницю між балансовою вартістю фінансового зобов'язання та сумою, яку суб'єктові господарювання потрібно було б сплатити за договором при погашенні власнику зобов'язання.
- 11 Суб'єкт господарювання також розкриває:
- (а) докладний опис методів, використаних для дотримання вимог, наведених у пунктах 9(в), 10(а) та 10А(а), й пункті 5.7.7(а) МСФЗ 9, включаючи пояснення, чому цей метод є доречним.
- (б) якщо суб'єкт господарювання вважає, що розкриття інформації, здійснене ним або у звіті про фінансовий стан, або в примітках, для виконання вимог, наведених у пунктах 9(в), 10(а) та 10А(а), або пункті 5.7.7(а) МСФЗ 9, не відображає достовірно зміну справедливої вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання, що може бути віднесена на зміну кредитного ризику за ними, – причини цього висновку та чинники, які він вважає доречними.
- (в) докладний опис методології або методологій, використаних для визначення того, чи подання впливів змін кредитного ризику за зобов'язанням в іншому сукупному доході створюватиме або збільшуватиме неузгодженість обліку в прибутку або збитку (див. пункти 5.7.7 та 5.7.8 МСФЗ 9). Якщо суб'єкт господарювання повинен подати вплив змін у кредитному ризику за зобов'язанням у прибутку або збитку (див. пункт 5.7.8 МСФЗ 9), то інформація, що розкривається, має включати в себе докладний опис економічного зв'язку, описаного в пункті Б5.7.6 МСФЗ 9.

Інвестиції в інструменти капіталу, визначені за справедливою вартістю через інший сукупний дохід

- 11А Якщо суб'єкт господарювання визначив інвестиції в інструменти капіталу такими, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, як дозволено пунктом 5.7.5 МСФЗ 9, то він розкриває:
- (а) інформацію про те, які саме інвестиції в інструменти капіталу були визначені такими, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід.
- (б) причини використання цього варіанту подання.
- (в) справедливу вартість кожної такої інвестиції на кінець звітного періоду.
- (г) дивіденди, визнані протягом періоду, із виокремленням тих, що стосуються інвестицій, визнання яких було припинене протягом звітного періоду, та тих, що стосуються інвестицій, утримуваних на кінець звітного періоду.
- (г) будь-які переміщення кумулятивного прибутку або збитку в межах власного капіталу протягом періоду, в тому числі причину таких переміщень.
- 11Б Якщо суб'єкт господарювання припинив протягом звітного періоду визнання інвестицій у інструменти капіталу, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, то він розкриває:
- (а) причини вибуття інвестицій.
- (б) справедливу вартість інвестицій на дату припинення визнання.
- (в) кумулятивний прибуток або збиток від вибуття.

Перекласифікація

- 12–12А [Вилучено]
- 12Б Якщо суб'єкт господарювання перекласифікував у поточному або попередніх звітних періодах будь-які фінансові активи відповідно до пункту 4.4.1 МСФЗ 9, то він розкриває інформацію про це. Для кожної такої події суб'єкт господарювання розкриває:
- (а) дату перекласифікації.
- (б) докладне пояснення зміни бізнес-моделі та якісний опис її впливу на фінансову звітність суб'єкта господарювання.
- (в) суму, перекласифіковану в кожну категорію та з кожної категорії.
- 12В Для кожного звітного періоду після перекласифікації до припинення визнання суб'єкт господарювання розкриває для активів, перекласифікованих із таких, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, в такі, що оцінюються за амортизованою собівартістю або за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, відповідно до пункту 4.4.1 МСФЗ 9, таку інформацію:

- (а) ефективну ставку відсотка, визначену на дату перекласифікації.
- (б) визнаний процентний дохід.
- 12Г Якщо після останньої річної звітної дати суб'єкт господарювання перекласифікував фінансові активи з таких, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, у такі, що оцінюються за амортизованою собівартістю, або з таких, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, у такі, що оцінюються за амортизованою собівартістю або за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, він розкриває:
- (а) справедливу вартість фінансових активів на кінець звітного періоду; і
- (б) прибуток або збиток за справедливою вартістю, який був би визнаний в прибутку або збитку чи в іншому сукупному доході протягом звітного періоду, якби фінансові активи не були перекласифіковані.
- 13 [Вилучено]

Залік взаємних вимог фінансових активів та фінансових зобов'язань

- 13А Вимоги щодо розкриття інформації, викладені в пунктах 13Б–13Г, доповнюють інші вимоги щодо розкриття інформації цього МСФЗ і є обов'язковими для всіх визнаних фінансових інструментів, залік взаємних вимог яких здійснюється відповідно до пункту 42 МСБО 32. Ці вимоги щодо розкриття інформації застосовуються також до визнаних фінансових інструментів, які є предметом забезпеченої правовою санкцією основної угоди про взаємну компенсацію зобов'язань або подібної угоди, незалежно від того, чи відбувається залік взаємних вимог відповідно до пункту 42 МСБО 32.
- 13Б Суб'єкт господарювання розкриває інформацію для того, щоб користувачі його фінансової звітності могли оцінити вплив або потенційний вплив угод про взаємну компенсацію на фінансовий стан суб'єкта господарювання. Сюди входить вплив або потенційний вплив прав на залік взаємних вимог пов'язаних з визнаними фінансовими активами та визнаними фінансовими зобов'язаннями суб'єкта господарювання, на які поширюється дія пункту 13А.
- 13В Для досягнення мети, викладеної в пункті 13Б, суб'єкт господарювання розкриває, станом на кінець звітного періоду, вказану далі кількісну інформацію окремо для визнаних фінансових активів та визнаних фінансових зобов'язань, на які поширюється дія пункту 13А:
- (а) валову суму таких визнаних фінансових активів та визнаних фінансових зобов'язань;
- (б) суми, які були згорнуті згідно з критеріями, викладеними в пункті 42 МСБО 32, при визначенні чистих сум, поданих у звіті про фінансовий стан;
- (в) чисті суми, подані у звіті про фінансовий стан;
- (г) суми, що є предметом забезпеченої правовою санкцією основної угоди про взаємну компенсацію зобов'язань або подібної угоди, які інакше не були б включені до пункту 13В(б), у тому числі:
- (і) суми, пов'язані з визнаними фінансовими інструментами, які не відповідають деяким або всім критеріям заліку взаємних вимог, викладеним у пункті 42 МСБО 32; та
- (іі) суми, пов'язані з фінансовою заставою (в тому числі заставою грошовими коштами); та
- (г) чиста сума після віднімання сум, вказаних в пункті (г), від сум, вказаних у пункті (в) вище.

Інформація, яку вимагає цей пункт, має подаватися у табличній формі, окремо для фінансових активів та фінансових зобов'язань, окрім випадків, коли інший формат є доречнішим.

- 13Г Сукупна сума, розкрита відповідно до вимог пункту 13В(г) для фінансового інструмента, має обмежуватися сумою, вказаною в пункті 13В(в) для такого інструмента.
- 13Г Суб'єкт господарювання включає до інформації, що розкривається, опис прав на залік взаємних вимог, пов'язаних з визнаними фінансовими активами та визнаними фінансовими зобов'язаннями суб'єкта господарювання, що є предметом забезпечених правовою санкцією основних угод про взаємну компенсацію зобов'язань або подібних угод, інформація про які розкривається згідно з вимогами пункту 13В(г), зокрема, включно з природою цих прав.
- 13Д Якщо інформація, розкриття якої вимагають пункти 13Б–13Г, розкривається у більше ніж одній примітці до фінансової звітності, то суб'єкт господарювання повинен вказати взаємні посилання між цими примітками.

Застава

- 14 Суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:
- (а) балансову вартість фінансових активів, переданих у заставу як забезпечення зобов'язань або умовних зобов'язань, включаючи суми, які були перекласифіковані відповідно до пункту 3.2.23(а) МСФЗ 9; і
 - (б) умови, які стосуються цієї застави.
- 15 Коли суб'єкт господарювання утримує заставу (фінансових або нефінансових активів) і йому дозволяється продати чи перезаставити заставу за відсутності невиконання зобов'язання власником застави, то суб'єкт господарювання розкриває:
- (а) справедливу вартість утримуваної застави;
 - (б) справедливу вартість будь-якої такої проданої чи перезаставленої застави і те, чи має суб'єкт господарювання зобов'язання повернути її; та
 - (в) умови, пов'язані з використанням ним застави.

Рахунок резерву під кредитні збитки

- 16 [Вилучено]
- 16А Балансова вартість фінансових активів, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід відповідно до пункту 4.1.2А МСФЗ 9, не зменшується на розмір резерву під збитки, а суб'єкт господарювання не подає у звіті про фінансовий стан резерв під збитки окремо як зменшення балансової вартості фінансового активу. Суб'єкт господарювання, однак, розкриває резерв під збитки в примітках до фінансової звітності.

Складні фінансові інструменти з кількома вбудованими похідними інструментами

- 17 Якщо суб'єкт господарювання випустив інструмент, який містить і компонент зобов'язання, і компонент капіталу (див. пункт 28 МСБО 32), та якщо інструмент має кілька вбудованих похідних інструментів, вартість яких є взаємозалежною (такі, як борговий інструмент із правом дострокового погашення, який можна конвертувати), то йому слід розкривати наявність таких характеристик.

Невиконання зобов'язань та порушення

- 18 Стосовно *кредитів до сплати*, визнаних на кінець звітного періоду, суб'єкт господарювання розкриває:
- (а) докладну інформацію про будь-які невиконання зобов'язань протягом періоду щодо основної суми, процентів, фонду погашення або умов погашення цих кредитів до сплати;
 - (б) балансову вартість кредитів до сплати у випадку невиконання зобов'язань за ними на кінець звітного періоду; та
 - (в) чи було виправлено невиконання зобов'язань або, чи було досягнуто домовленості про перегляд умов кредитів до сплати, до затвердження фінансової звітності до випуску.
- 19 Якщо протягом періоду відбулися інші порушення умов кредитної угоди, ніж зазначено в пункті 18, то суб'єкт господарювання розкриває ту саму інформацію, яка вимагається згідно з пунктом 18, якщо ці порушення дозволяли позикодавцю вимагати прискореного погашення (якщо порушення не були виправлені або умови заборгованості за кредитами не були переглянуті на кінець звітного періоду або раніше).

Звіт про сукупний дохід

Статті доходу, витрат, прибутків або збитків

- 20 Суб'єкт господарювання розкриває у звіті про сукупний дохід або у примітках інформацію про такі статті доходів, витрат, прибутків або збитків:
- (а) чисті прибутки або чисті збитки за:

- (i) фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, із визначенням окремо таких прибутків або збитків за фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями, що були визначені такими при первісному визнанні або в подальшому, відповідно до пункту 6.7.1 МСФЗ 9, та таких прибутків або збитків за фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями, що обов'язково оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток відповідно до МСФЗ 9 (наприклад, за фінансовими зобов'язаннями, що відповідають визначенню утримуваних для торгівлі, наведеному в МСФЗ 9). Для фінансових зобов'язань, визначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, суб'єкт господарювання наводить окремо суму прибутку або збитку, визнаного в іншому сукупному доході, а також суму, визнану в прибутку або збитку.
- (ii)–(iv) [вилучено]
- (v) фінансовими зобов'язаннями, що оцінюються за амортизованою собівартістю.
- (vi) фінансовими активами, що оцінюються за амортизованою собівартістю.
- (vii) інвестиціями в інструменти капіталу, визначеними як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід відповідно до пункту 5.7.5 МСФЗ 9.
- (viii) фінансовими активами, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 4.1.2А МСФЗ 9, із визначенням окремо суми прибутку або збитку, визнаного протягом періоду в іншому сукупному доході, та суми, перекласифікованої після припинення визнання з накопиченого іншого сукупного доходу в прибуток або збиток за період.
- (б) загальний процентний дохід та загальні процентні витрати (обчислені з застосуванням методу ефективного відсотка) для фінансових активів, що оцінюються за амортизованою собівартістю або оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід відповідно до пункту 4.1.2А МСФЗ 9 (з виокремленням цих сум); або фінансових зобов'язань, що не оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток.
- (в) комісійні доходи і витрати (крім сум, що враховувались у визначенні ефективної ставки відсотка), що виникають від:
 - (i) фінансових активів або фінансових зобов'язань, що не оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток; та
 - (ii) трастової та іншої фідучіарної діяльності, що має своїм наслідком утримання або інвестування активів від імені фізичних осіб, трастів, програм пенсійного забезпечення та інших установ.
- (г) [вилучено]
- (г) [вилучено]

20А Суб'єкт господарювання розкриває аналіз прибутку або збитку, визнаного у звіті про сукупний дохід, що виникає внаслідок припинення визнання фінансових активів, які оцінюються за амортизованою собівартістю, із зазначенням окремо прибутків і збитків, що виникають внаслідок припинення визнання таких фінансових активів. У інформації, що розкривається, наводяться причини припинення визнання таких фінансових активів.

Розкриття іншої інформації

Облікові політики

21 Відповідно до пункту 117 МСБО 1 *“Подання фінансової звітності”* (переглянутого в 2007 р.), суб'єкт господарювання розкриває суттєву інформацію про облікову політику. Інформація про основу (або основи) оцінки для фінансових інструментів, застосована при складанні фінансової звітності, очікувано буде суттєвою інформацією про облікову політику.

Облік хеджування

21А Суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо розкриття інформації, викладені в пунктах 21Б–24Д, до тих вразливостей до ризику, які суб'єкт господарювання хеджує і щодо яких він обрав можливість

застосовувати облік хеджування. Розкриття інформації про облік хеджування має містити такі відомості:

- (а) стратегію управління ризиком суб'єкта господарювання й те, як вона застосовується для управління ризиком;
 - (б) як діяльність суб'єкта господарювання з хеджування може вплинути на суму, строки та невизначеність його майбутніх грошових потоків; і
 - (в) вплив обліку хеджування на звіт про фінансовий стан, звіт про сукупний дохід і звіт про зміни у власному капіталі суб'єкта господарювання.
- 21Б Суб'єкт господарювання подає інформацію, розкриття якої вимагається, в одній примітці або окремому розділі у своїй фінансовій звітності. Проте суб'єктові господарювання не потрібно дублювати інформацію, яка вже наведена в іншому місці, за умови включення цієї інформації до фінансової звітності шляхом посилання на інший звіт на зразок коментарів управлінського персоналу або звіту про управління ризиками, що є доступним для користувачів фінансової звітності на тих самих умовах, що й фінансова звітність, і в той самий час. Без інформації, включеної шляхом посилання, фінансова звітність є неповною.
- 21В Якщо пункти 22А–24Д вимагають від суб'єкта господарювання відокремлювати за категоріями ризику інформацію, що розкривається, то суб'єкт господарювання має визначити кожну категорію ризику, виходячи з того, які вразливості до ризику суб'єкт господарювання вирішує хеджувати й для яких застосовується облік хеджування. Суб'єкт господарювання має визначити категорії ризиків послідовно для всієї розкритої щодо обліку хеджування інформації.
- 21Г Для досягнення цілей, вказаних в пункті 21А, суб'єкт господарювання (якщо нижче не встановлено інших вимог) визначає ступінь деталізації інформації, що розкривається, значущість різних аспектів вимог щодо розкриття інформації, відповідний рівень агрегації та дезагрегації, а також необхідність надання користувачам фінансової звітності додаткових пояснень для оцінювання розкритої кількісної інформації. Водночас рівень агрегації або дезагрегації має бути той самий, який використовується суб'єктом господарювання для вимог щодо розкриття пов'язаної інформації у цьому МСФЗ та МСФЗ 13 *“Оцінка справедливої вартості”*.

Стратегія управління ризиками

- 22 [Вилучено]
- 22А Суб'єкт господарювання має пояснити свою стратегію управління вразливостями до ризику для кожної категорії ризику, які він вирішив хеджувати й до яких застосовується облік хеджування. Таке пояснення має дати користувачам фінансової звітності змогу оцінити (наприклад):
- (а) як виникає кожний ризик.
 - (б) як суб'єкт господарювання здійснює управління кожним ризиком; сюди входить і те, чи хеджує суб'єкт господарювання об'єкт повністю проти всіх ризиків або хеджує компонент (чи компоненти) ризику об'єкта і чому.
 - (в) ступінь вразливостей до ризику, управління яким здійснює суб'єкт господарювання.
- 22Б Для виконання вимог пункту 22А інформація має містити (але не обмежуючись), опис:
- (а) інструментів хеджування, застосованих для хеджування вразливостей до ризику й способу їх використання;
 - (б) порядку визначення суб'єктом господарювання економічного зв'язку між об'єктом хеджування й інструментом хеджування в цілях оцінювання ефективності хеджування; та
 - (в) порядку визначення суб'єктом господарювання коефіцієнта хеджування й джерел неефективності хеджування.
- 22В Якщо суб'єкт господарювання призначає об'єктом хеджування певний компонент ризику (див. пункт 6.3.7 МСФЗ 9), то він має надати, окрім інформації, розкриття якої вимагають пункти 22А та 22Б, кількісну та якісну інформацію про те:
- (а) як суб'єкт господарювання визначив компонент ризику, який визначено об'єктом хеджування (в тому числі, опис природи зв'язку між компонентом ризику та об'єктом у цілому); та
 - (б) як компонент ризику пов'язаний із усім об'єктом хеджування (наприклад, визначений компонент ризику в минулому покривав у середньому 80 відсотків змін справедливої вартості усього об'єкта).

Сума, строки та невизначеність майбутніх грошових потоків

- 23 [Вилучено]
- 23А Окрім виключення, про яке йдеться в пункті 23В, суб'єкт господарювання розкриває за категоріями ризику кількісну інформацію, яка дозволить користувачам фінансової звітності оцінити умови та строки інструментів хеджування, а також те, як вони впливають на суму, строки та невизначеність майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання.
- 23Б Для виконання вимоги, викладеної в пункті 23А, суб'єкт господарювання має надати розбивку, яка містить таку інформацію:
- (а) загальний часовий профіль номінальної суми інструмента хеджування; та
 - (б) якщо доречно, середню ціну або ставку (наприклад, ціну виконання опціону або форвардну ціну тощо) інструмента хеджування.
- 23В В ситуаціях, у яких суб'єкт господарювання часто заново встановлює (тобто припиняє і знову починає) відносини хеджування через те, що інструмент хеджування і об'єкт хеджування часто змінюються (тобто суб'єкт господарювання застосовує динамічний процес, у якому і вразливість до ризику, і інструменти хеджування, що використовуються для управління цією вразливістю до ризику, не залишаються незмінними протягом тривалого часу, як у прикладі, наведеному в пункті Б6.5.24(б) МСФЗ 9), суб'єкт господарювання:
- (а) звільняється від необхідності розкривати інформацію, якої вимагають пункти 23А та 23Б;
 - (б) розкриває:
 - (і) інформацію про те, якою є кінцева стратегія управління ризиком, що застосовується до цих відносин хеджування;
 - (іі) опис того, як він відображає стратегію управління ризиком, користуючись обліком хеджування та призначаючи ці конкретні відносини хеджування; та
 - (ііі) відомості про те, наскільки часто здійснюється припинення відносин хеджування та їх повторне відновлення в межах процесу суб'єкта господарювання стосовно цих відносин хеджування.
- 23Г Суб'єкт господарювання розкриває за категоріями ризику опис джерел неефективності хеджування, що, за очікуваннями, впливатимуть на відносини хеджування протягом строку їх дії.
- 23Г Якщо у відносинах хеджування виникають інші джерела неефективності, то суб'єкт господарювання розкриває ці джерела за категоріями ризику та пояснює отриману в результаті неефективність хеджування.
- 23Д У разі хеджування грошових потоків суб'єкт господарювання наводить опис усіх прогнозованих операцій, для яких облік хеджування був використаний у попередньому періоді, але надалі не передбачається.

Впливи обліку хеджування на фінансовий стан і результати діяльності

- 24 [Вилучено]
- 24А Суб'єкт господарювання розкриває в табличній формі зазначені нижче суми, пов'язані з об'єктами, визначеними інструментами хеджування, окремо за категоріями ризику для кожного типу хеджування (хеджування справедливої вартості, хеджування грошових потоків або хеджування чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю):
- (а) балансову вартість інструментів хеджування (фінансові активи окремо від фінансових зобов'язань);
 - (б) рядок у звіті про фінансовий стан, який включає в себе інструмент хеджування;
 - (в) зміну справедливої вартості інструмента хеджування, використаної як основа для визнання неефективності хеджування за період; та
 - (г) номінальну вартість (включаючи кількість, наприклад, тонни або кубічні метри) інструментів хеджування.
- 24Б Суб'єкт господарювання розкриває в табличній формі зазначені нижче суми, пов'язані з об'єктами хеджування, окремо за категоріями ризику для таких типів хеджування:
- (а) для хеджування справедливої вартості:

- (i) балансову вартість об'єкта хеджування, визнану у звіті про фінансовий стан (подаючи активи окремо від зобов'язань);
 - (ii) накопичену величину коригувань хеджування справедливої вартості за об'єктом хеджування, включену у балансову вартість об'єкта хеджування, визнану у звіті про фінансовий стан (подаючи активи окремо від зобов'язань);
 - (iii) рядок у звіті про фінансовий стан, який включає в себе об'єкт хеджування;
 - (iv) зміну вартості об'єкта хеджування, використаного як основа для визнання неефективності хеджування за період; та
 - (v) накопичену суму коригувань хеджування справедливої вартості, що лишається у звіті про фінансовий стан для всіх об'єктів хеджування, для яких припинено коригування вартості на прибутки та збитки від хеджування відповідно до пункту 6.5.10 МСФЗ 9.
- (б) для хеджування грошових потоків та хеджування чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю:
- (i) зміну вартості об'єкта хеджування, використаного як основа для визнання неефективності хеджування за період (тобто для хеджування грошових потоків – зміну вартості, використану для визначення визнаної неефективності хеджування відповідно до пункту 6.5.11(в) МСФЗ 9);
 - (ii) залишки резерву хеджування грошових потоків та резерву курсових різниць для тих хеджувань, які тривають і обліковуються відповідно до пунктів 6.5.11 та 6.5.13(а) МСФЗ 9; та
 - (iii) залишки, що лишилися у резерві хеджування грошових потоків та в резерві курсових різниць унаслідок будь-яких відносин хеджування, для яких облік хеджування більше не застосовується.
- 24В Суб'єкт господарювання розкриває в табличній формі зазначені нижче суми окремо за категоріями ризику для таких типів хеджування:
- (а) для хеджування справедливої вартості:
- (i) неефективність хеджування – різницю між прибутками та збитками за інструментом хеджування й об'єктом хеджування, визнану в прибутку або збитку (чи іншому сукупному доході для хеджування інструмента власного капіталу, щодо якого суб'єкт господарювання прийняв рішення про відображення змін у справедливій вартості у складі іншого сукупного доходу відповідно до пункту 5.7.5 МСФЗ 9); та
 - (ii) рядок у звіті про сукупний дохід, який включає визнану неефективність хеджування.
- (б) для хеджування грошових потоків і хеджування чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю:
- (i) прибутки або збитки від хеджування за звітний період, які були визнані в іншому сукупному доході;
 - (ii) неефективність хеджування, визнана в прибутку або збитку;
 - (iii) рядок у звіті про сукупний дохід, який включає визнану неефективність хеджування;
 - (iv) суму, перекласифіковану з резерву хеджування грошових потоків або резерву курсових різниць у прибуток або збиток як коригування перекласифікації (див. МСБО 1) (з окремим поданням сум, для яких раніше використовувався облік хеджування, але за якими одержання хеджованих майбутніх грошових потоків більше не очікується, та сум, які було переведено в іншу категорію через те, що об'єкт хеджування вплинув на прибуток або збиток);
 - (v) рядок у звіті про сукупний дохід, який включає коригування перекласифікації (див. МСБО 1); і
 - (vi) для хеджування чистих позицій – прибутки або збитки від хеджування, визнані окремим рядком у звіті про сукупний дохід (див. пункт 6.6.4 МСФЗ 9).
- 24Г Якщо обсяг відносин хеджування, до якого застосовується виняток, зазначений в пункті 23В, не є репрезентативним із точки зору звичайних обсягів протягом періоду (тобто обсяг на звітну дату не

відображає обсягів протягом періоду), то суб'єкт господарювання розкриває цей факт і причину того, чому він вважає ці обсяги нерепрезентативними.

- 24Г Суб'єкт господарювання надає узгодження кожного з компонентів власного капіталу та аналіз іншого сукупного доходу згідно з МСБО 1, які, дають можливість:
- (а) розрізняти, як мінімум, суми, що стосуються розкриття інформації, передбаченого пунктами 24В(б)(і) та (б)(іv), а також суми, що обліковуються згідно з пунктами 6.5.11(г)(і) та (г)(ііі) МСФЗ 9;
 - (б) розрізняти суми, які стосуються часової вартості опціонів, які хеджують пов'язані з операцією об'єкти хеджування, та суми, які стосуються часової вартості опціонів, які хеджують пов'язані з періодом часу об'єкти хеджування, якщо суб'єкт господарювання обліковує часову вартість опціону відповідно до пункту 6.5.15 МСФЗ 9;
 - (в) розрізняти суми, які стосуються форвардних елементів форвардних контрактів і базисних валютних спредів фінансових інструментів, які хеджують пов'язані з операцією об'єкти хеджування, та суми, які стосуються форвардних елементів форвардних контрактів і базисних валютних спредів фінансових інструментів, які хеджують пов'язані з періодом часу об'єкти хеджування, якщо суб'єкт господарювання обліковує зазначені суми відповідно до пункту 6.5.16 МСФЗ 9.
- 24Д Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, передбачену пунктом 24Г окремо за категоріями ризику. Така дезагрегація за ризиком може бути здійснена в примітках до фінансової звітності.

Можливість визначити вразливий до ризику кредитний інструмент як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток

- 24Е Якщо суб'єкт господарювання визначив фінансовий інструмент або його частку як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, через використання ним кредитного похідного інструмента для управління кредитним ризиком за таким фінансовим інструментом, то він розкриває:
- (а) для кредитних похідних інструментів, які використовувались для управління кредитним ризиком фінансових інструментів, визначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, відповідно до пункту 6.7.1 МСФЗ 9, – узгодження номінальної суми та справедливої вартості станом на початок і кінець періоду;
 - (б) прибуток або збиток, визнані в прибутку або збитку при призначенні фінансового інструмента чи його частки такими, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, згідно з пунктом 6.7.1 МСФЗ 9; і
 - (в) після припинення оцінки фінансового інструмента або його частки за справедливою вартістю через прибуток або збиток, справедливую вартість такого фінансового інструмента, що стала новою балансовою вартістю відповідно до пункту 6.7.4 МСФЗ 9, і відповідну номінальну або основну суму (крім, як у разі надання порівняльної інформації за МСБО 1, суб'єктові господарювання немає потреби розкривати цю інформацію й надалі в наступних періодах).

Невизначеність, що виникає внаслідок реформи еталонної ставки відсотка

- 24Є Для відносин хеджування, до яких суб'єкт господарювання застосовує винятки, викладені в пунктах 6.8.4–6.8.12 МСФЗ 9 або пунктах 102Г–102Й МСБО 39, суб'єкт господарювання повинен розкривати:
- (а) суттєві еталонні ставки відсотка до яких відносини хеджування суб'єкта господарювання є вразливими;
 - (б) ступінь вразливості до ризику, яким управляє суб'єкт господарювання, на які безпосередньо впливає реформа еталонної ставки відсотка;
 - (в) як суб'єкт господарювання управляє процесом при переході до альтернативних еталонних ставок;
 - (г) опис суттєвих припущень або суджень, зроблених суб'єктом господарювання при застосуванні цих пунктів (наприклад, припущення або судження про те, що припиняє своє існування невизначеність, спричинена реформою еталонної ставки відсотка, стосовно строку та розміру грошових потоків, визначених на основі еталонної ставки відсотка); та
 - (г) номінальна сума інструментів хеджування у цих відносинах хеджування.

Додаткові розкриття інформації, пов'язаної з реформою еталонної ставки відсотка

- 24Ж Щоб користувачі фінансової звітності могли зрозуміти вплив реформи еталонної ставки відсотка на фінансові інструменти та стратегію управління ризиками суб'єкта господарювання, суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію щодо:
- (а) характеру і величини ризиків, до яких суб'єкт господарювання є вразливим, що виникають унаслідок фінансових інструментів, що підпадають під реформу еталонної ставки відсотка, і те, як суб'єкт господарювання управляє цими ризиками; і
 - (б) прогресу суб'єкта господарювання у завершенні переходу до альтернативної еталонної ставки та те, як суб'єкт господарювання управляє переходом.
- 243 Для досягнення цілей, зазначених у пункті 24Ж, суб'єкт господарювання повинен розкривати:
- (а) як суб'єкт господарювання управляє переходом на альтернативні еталонні ставки, його прогрес на звітну дату та ризики, до яких він вразливий, що зумовлені фінансовими інструментами внаслідок переходу;
 - (б) дезагреговану за значною еталонною ставкою відсотка, що підпадає під реформу еталонної ставки відсотка, кількісну інформацію про фінансові інструменти, які ще не переведено на альтернативну еталонну ставку на кінець звітного періоду, із зазначенням окремо:
 - (і) непохідних фінансових активів;
 - (іі) непохідних фінансових зобов'язань; і
 - (ііі) похідних інструментів; і
 - (в) якщо ризики, визначені в пункті 243(а), призвели до змін у стратегії управління ризиками суб'єкта господарювання (див. пункт 22А), опис цих змін.

Справедлива вартість

- 25 За винятком зазначеного в пункті 29, для кожного класу фінансових активів та фінансових зобов'язань (див. пункт 6) суб'єкт господарювання розкриває справедливу вартість цього класу активів і зобов'язань у такий спосіб, який дає змогу порівнювати її з балансовою вартістю.
- 26 Розкриваючи справедливу вартість, суб'єкт господарювання об'єднує фінансові активи та фінансові зобов'язання у класи, але здійснює їх залік взаємних вимог лише тією мірою, якою їх балансова вартість згортається в звіті про фінансовий стан.
- 27–27Б [Вилучено]
- 28 В деяких випадках суб'єкт господарювання не визнає прибуток або збиток при первісному визнанні фінансового активу або фінансового зобов'язання тому, що справедлива вартість ані підтверджується ціною котирування на активному ринку для ідентичного активу чи зобов'язання (див. вхідні дані 1-го рівня), ані отримана за допомогою методики оцінки, яка використовує лише дані з відкритих для спостережень ринків (див. пункт Б5.1.2А МСФЗ 9). У таких випадках суб'єкт господарювання розкриває за класом фінансового активу чи фінансового зобов'язання:
- (а) свою облікову політику щодо визнання в прибутку або збитку різниці між справедливою вартістю при первісному визнанні та ціною операції з метою відображення зміни чинників (у тому числі чинника часу), які учасники ринку брали б до уваги при встановленні ціни на відповідний актив чи зобов'язання (див. пункт Б5.1.2А(б) МСФЗ 9).
 - (б) ще не визнану в прибутку або збитку на початок і кінець періоду сукупну різницю й узгодження змін залишку цієї різниці.
 - (в) чому суб'єкт господарювання дійшов до висновку про те, що ціна операції не була найкращим доказом справедливої вартості, включаючи опис доказів, що підтверджують справедливу вартість.
- 29 Розкриття справедливої вартості не вимагається:
- (а) коли балансова вартість є обґрунтованим приблизним значенням справедливої вартості, наприклад, для фінансових інструментів, таких як короткострокова торгівельна дебіторська та кредиторська заборгованість; чи
 - (б) [вилучено]
 - (в) [вилучено]

- (г) для зобов'язань з оренди
30 [Вилучено]

Характер та величина ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів

- 31 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка дає змогу користувачам його фінансової звітності оцінити характер та величину ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів та до яких суб'єкт господарювання є вразливим на кінець звітного періоду.
- 32 Розкриття інформації, що її вимагають пункти 33–42, зосереджене на ризиках, що виникають унаслідок фінансових інструментів, та яким чином ними управляли. Ці ризики, як правило, включають кредитний ризик, *ризик ліквідності* та ринковий ризик, але не обмежуються ними.
- 32А Надання розкриття якісної інформації у контексті розкриття кількісної інформації дає змогу користувачам зв'язати відповідні розкриття інформації і, отже, сформувати загальну картину характеру та величини ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів. Взаємодія між розкриттями якісної та кількісної інформації сприяє розкриттю інформації у такий спосіб, який дає змогу користувачам краще оцінити вразливість суб'єкта господарювання до ризиків.

Розкриття якісної інформації

- 33 Для кожного типу ризику, що виникає внаслідок фінансових інструментів, суб'єкт господарювання розкриває:
- (а) вразливості до ризику і як вони виникають;
 - (б) свої цілі, політику та процеси щодо управління ризиком та методи, використані для оцінки ризику;
 - (в) будь-які зміни в (а) або (б) порівняно з попереднім періодом.

Розкриття кількісної інформації

- 34 Для кожного типу ризику, що виникає внаслідок фінансових інструментів, суб'єкт господарювання розкриває:
- (а) підсумкові кількісні дані про вразливість до цього ризику на кінець звітного періоду. Таке розкриття має базуватися на внутрішній інформації, наданій провідному управлінському персоналові суб'єкта господарювання (як визначено в МСБО 24 "*Розкриття інформації про пов'язані сторони*"), наприклад, раді директорів суб'єкта господарювання або головному виконавчому директору.
 - (б) розкриття інформації, що вимагаються в пунктах 35А–42, в обсязі, що не був наданий відповідно до (а).
 - (в) концентрації ризику, якщо вони не очевидні з інформації, розкритої відповідно до (а) та (б).
- 35 Якщо кількісні дані, розкриті на кінець звітного періоду, не є репрезентативними для відображення вразливості до ризику, на який суб'єкт господарювання наражається протягом періоду, суб'єкт господарювання надає додаткову інформацію, яка є репрезентативною.

Кредитний ризик

Сфера застосування та цілі

- 35А Суб'єкт господарювання застосовує вимоги розкриття інформації згідно пунктів 35Д–35Й до фінансових інструментів, до яких застосовуються вимоги МСФЗ 9 щодо зменшення корисності. При цьому:
- (а) в тому, що стосується торговельної дебіторської заборгованості, договірних активів і дебіторської заборгованості за орендою, до таких торговельної дебіторської заборгованості, договірних активів і дебіторської заборгованості за орендою, за якими згідно з пунктом 5.5.15 МСФЗ 9 визнано очікувані кредитні збитки за весь строк дії фінансових інструментів,

застосовується пункт 353(а), якщо такі фінансові активи модифіковані, коли тривалість прострочення перевищує 30 днів; і

- (б) пункт 35И(б) до дебіторської заборгованості за орендою не застосовується.
- 35Б Розкриття інформації про кредитний ризик, здійснене згідно з пунктами 35Д–35Й, має давати користувачам фінансової звітності змогу зрозуміти вплив кредитного ризику на суми, строки та невизначеність майбутніх грошових потоків. Для досягнення цієї мети при розкритті інформації про кредитний ризик надається:
- (а) інформація про практики управління кредитним ризиком суб'єкта господарювання та їх зв'язок із визнанням та оцінкою очікуваних кредитних збитків, в тому числі, про методи, припущення та інформація, що використовуються для оцінювання очікуваних кредитних збитків;
- (б) кількісна та якісна інформація, що дає користувачам фінансової звітності змогу оцінювати наведені у фінансовій звітності суми, що виникають із очікуваних кредитних збитків, включаючи зміни у величині очікуваних кредитних збитків і причини виникнення цих змін; і
- (в) інформація про вразливість до кредитного ризику суб'єкта господарювання (тобто кредитний ризик, притаманний фінансовим активам та зобов'язанням із надання кредиту суб'єкта господарювання), у тому числі, про значні концентрації кредитного ризику.
- 35В Суб'єктові господарювання не потрібно дублювати інформацію, яка вже наведена в іншому місці, за умови включення цієї інформації до фінансової звітності шляхом посилання на інші звіти на зразок коментарів управлінського персоналу або звіту про управління ризиками, що є доступним для користувачів фінансової звітності на тих самих умовах, що й фінансова звітність, і в той самий час. Без інформації, включеної шляхом посилання, фінансова звітність є неповною.
- 35Г Для досягнення цілей, вказаних в пункті 35Б, суб'єкт господарювання (якщо не встановлено інших вимог) розглядає ступінь деталізації інформації, що розкривається, значущість різних аспектів щодо вимог до розкриття інформації, відповідний рівень агрегації та дезагрегації, а також необхідність надання користувачам фінансової звітності додаткових пояснень для оцінювання розкритої кількісної інформації.
- 35Г Якщо інформації, розкритої відповідно до пунктів 35Д–35Й, недостатньо для досягнення цілей пункту 35Б, то суб'єкт господарювання розкриває додаткову інформацію, необхідну для досягнення зазначених цілей.

Практики управління кредитним ризиком

- 35Д Суб'єкт господарювання пояснює свої практики управління кредитним ризиком і їх відношення до визнання та оцінки очікуваних кредитних збитків. Для досягнення цієї мети суб'єкт господарювання розкриває інформацію, що дає можливість користувачам фінансової звітності зрозуміти та оцінити:
- (а) спосіб визначення суб'єктом господарювання того, чи зазнав кредитний ризик за фінансовими інструментами значного зростання з моменту первісного визнання, в тому числі відомостей про те, чи, та як саме:
- (і) фінансові інструменти вважаються такими, що мають низький кредитний ризик, відповідно до пункту 5.5.10 МСФЗ 9, включаючи класи фінансових інструментів, до яких це застосовується; і
- (ii) припущення, передбачене пунктом 5.5.11 МСФЗ 9, про наявність значного зростання кредитного ризику з моменту первісного визнання при простроченні фінансових активів більш ніж на 30 днів було спростовано;
- (б) визначення невиконання зобов'язань (дефолту), що використовуються суб'єктом господарювання, із зазначенням причин вибору таких визначень;
- (в) спосіб групування інструментів, якщо оцінку очікуваних кредитних збитків було здійснено на груповій основі;
- (г) як суб'єкт господарювання визначив, що фінансові активи є кредитно-знеціненими фінансовими активами;
- (г) політику суб'єкта господарювання щодо списання, включаючи показники, що вказують на відсутність обґрунтованих очікувань відшкодування, та інформацію про політику щодо фінансових активів, які після свого списання залишаються предметом примусових заходів; і

- (д) порядок застосування встановлених пунктом 5.5.12 МСФЗ 9 вимог до модифікації договірних грошових потоків за фінансовими активами, зокрема, про те, яким чином суб'єкт господарювання:
- (і) визначає, чи кредитний ризик за фінансовим активом, який було модифіковано при оцінці резерву під збитки за очікуваними кредитними збитками за весь строк дії, поліпшився настільки, що резерв під збитки знову оцінюється в розмірі 12-місячних очікуваних кредитних збитків відповідно до пункту 5.5.5 МСФЗ 9; і
 - (іі) здійснює моніторинг, наскільки резерв під збитки за фінансовими активами, що відповідає критеріям пункту (і), згодом переоцінюється за очікуваними кредитними збитками за весь строк дії фінансового інструменту відповідно до пункту 5.5.3 МСФЗ 9.
- 35Е Суб'єкт господарювання пояснює вхідні дані, припущення й методології оцінки, використані для застосування вимог Розділу 5.5 МСФЗ 9. Із цією метою суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:
- (а) основу для вхідних даних та припущень і методології оцінки, що використовувались:
 - (і) для визначення 12-місячних очікуваних кредитних збитків і очікуваних кредитних збитків за весь строк дії фінансового інструменту;
 - (іі) для визначення того, чи зазнав кредитний ризик за фінансовими інструментами значного зростання з моменту первісного визнання; і
 - (ііі) для визначення того, чи є фінансовий актив кредитно-знеціненим фінансовим активом.
 - (б) порядок урахування прогнозованої інформації при визначенні очікуваних кредитних збитків, включаючи використання макроекономічної інформації; і
 - (в) зміни в методології оцінки або значних припущеннях, зроблених протягом звітного періоду, а також причини цих змін.

Кількісна та якісна інформація про суми, обумовлені очікуваними кредитним збитками

- 35С Для пояснення змін у резерві під збитки та причин цих змін суб'єкт господарювання надає узгодження залишку резерву під збитки на початок періоду до залишку на кінець періоду в розрізі класів фінансових інструментів у формі таблиці з виокремленням змін, що відбулись протягом періоду для:
- (а) резерву під збитки, що оцінюється в розмірі, що дорівнює 12-місячним очікуваним кредитним збиткам;
 - (б) резерву під збитки, що оцінюється в розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії за:
 - (і) фінансовими інструментами, за якими кредитний ризик зазнав значного зростання з моменту первісного визнання, але які не є кредитно-знеціненими фінансовими активами;
 - (іі) фінансовими активами, що є кредитно-знеціненими на звітну дату (але не є придбаними або створеними кредитно-знеціненими активами); і
 - (ііі) торговельною дебіторською заборгованістю, договірними активами або дебіторською заборгованістю за орендою, для яких величини резервів під збитки оцінюються відповідно до пункту 5.5.15 МСФЗ 9;
 - (в) фінансових активів, що є придбаними або створеними кредитно-знеціненими фінансовими активами. Окрім узгодження суб'єктові господарювання слід розкрити загальну суму недисконтованих очікуваних кредитних збитків при первісному визнанні за фінансовими активами, що були первісно визнані протягом звітного періоду.
- 35Ж Для надання користувачам фінансової звітності змоги зрозуміти зміни резерву під збитки, розкритого згідно з пунктом 35С, суб'єкт господарювання надає роз'яснення щодо того, яким чином значні зміни валової балансової вартості фінансових інструментів протягом періоду вплинули на зміни резерву під збитки. Ця інформація подається окремо для фінансових інструментів, що представляють резерв під збитки згідно з переліком, поданим у пункті 35С (а)–(в), й має містити доречну якісну та кількісну інформацію. До прикладів змін у валовій балансовій вартості фінансових інструментів, що вплинули на зміни резерву під збитки, можна віднести:

- (а) внаслідок створення або придбання фінансових інструментів протягом звітного періоду;
 - (б) модифікація договірних грошових потоків за фінансовими активами, що не призводить до припинення визнання таких фінансових активів відповідно до МСФЗ 9;
 - (в) внаслідок припинення визнання фінансових інструментів (включаючи ті, які було списано) протягом звітного періоду; і
 - (г) зміни, пов'язані з тим, чи резерв під збитки оцінюється в сумі 12-місячних очікуваних кредитних збитків, чи очікуваних кредитних збитків за весь строк дії фінансового інструменту.
- 353 Для надання користувачам фінансової звітності змоги зрозуміти характер і вплив модифікацій договірних грошових потоків за фінансовими активами, що не призвели до припинення визнання, і вплив таких модифікацій на оцінку очікуваних кредитних збитків суб'єкт господарювання розкриває:
- (а) амортизовану собівартість до модифікації та чистий прибуток або збиток від модифікації, визнаний за фінансовими активами, за якими договірні грошові потоки зазнали модифікації протягом звітного періоду за умови оцінки резерву під збитки в розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії фінансового інструменту; і
 - (б) валову балансову вартість на кінець звітного періоду фінансових активів, які зазнали модифікації з моменту первісного визнання в той час, коли резерв під збитки оцінювалася в розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії фінансового інструменту, і для яких величина резерву під збитки змінюється протягом звітного періоду до розміру, який відповідає очікуваним кредитним збиткам за 12 місяців.
- 35И Для надання користувачам фінансової звітності змоги зрозуміти вплив застави та інших засобів покращення кредитної якості на суми, обумовлені очікуваними кредитними збитками, суб'єкт господарювання розкриває в розрізі класів фінансових інструментів:
- (а) величину, що якнайкраще представляє його максимальну вразливість до кредитного ризику на кінець звітного періоду, без урахування будь-якої утримуваної застави або інших засобів покращення кредитної якості (наприклад, угод про взаємну компенсацію зобов'язань, які не відповідають критеріям для заліку взаємних вимог відповідно до МСБО 32);
 - (б) текстовий опис застави, утримуваної як забезпечення, та інших засобів покращення кредитної якості, включаючи:
 - (і) опис природи та якості утримуваної застави;
 - (іі) пояснення будь-яких значних змін якості такої застави або засобів покращення кредитної якості внаслідок погіршення або змін у політиках суб'єкта господарювання щодо застави протягом звітного періоду; і
 - (ііі) інформацію про фінансові інструменти, для яких суб'єкт господарювання не визнав резерву під збитки у зв'язку з заставою;
 - (в) кількісну інформацію про заставу, утримувану як забезпечення, та інші засоби покращення кредитної якості (наприклад, кількісне визначення того, наскільки застара та інші засоби покращення кредитної якості зменшують кредитний ризик) для фінансових активів, які на звітну дату є кредитно-знеціненими.
- 35I Суб'єкт господарювання розкриває договірну суму, не погашену за фінансовими активами, які були списані протягом звітного періоду, але залишаються предметом примусових заходів.

Вразливість до кредитного ризику

- 35І Для надання користувачам фінансової звітності змоги оцінити вразливість до кредитного ризику суб'єкта господарювання та зрозуміти його значні концентрації кредитного ризику суб'єкт господарювання розкриває (в розрізі *рівнів рейтингу кредитного ризику*) валову балансову вартість фінансових активів і вразливість до кредитного ризику за кредитними зобов'язаннями та договорами фінансових гарантій. Ця інформація подається окремо щодо фінансових інструментів:
- (а) для яких резерв під збитки оцінюється в розмірі, що дорівнює 12-місячним очікуваним кредитним збиткам;
 - (б) для яких резерв під збитки оцінюється в розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії фінансових інструментів, і які є:

- (i) фінансовими інструментами, за якими кредитний ризик зазнав значного зростання з моменту первісного визнання, але які не є кредитно-знеціненими фінансовими активами;
 - (ii) фінансовими активами, що є кредитно-знеціненими на звітну дату (але не є придбаними або створеними кредитно-знеціненими активами); і
 - (iii) торгівельною дебіторською заборгованістю, договірними активами або дебіторською заборгованістю за орендою, для яких резерв під збитки оцінюється відповідно до пункту 5.5.15 МСФЗ 9;
- (в) які є придбаними або створеними кредитно-знеціненими фінансовими активами.
- 35Й Щодо торгівельної дебіторської заборгованості, договірних активів і дебіторської заборгованості за орендою, до яких суб'єкт господарювання застосовує пункт 5.5.15 МСФЗ 9, надана відповідно до пункту 35Й інформація може ґрунтуватись на матриці забезпечення (див. пункт Б5.5.35 МСФЗ 9).
- 36 Щодо всіх фінансових інструментів, що належать до сфери застосування цього МСФЗ, але до яких не застосовуються вимоги МСФЗ 9 щодо зменшення корисності, суб'єкт господарювання розкриває в розрізі класів фінансових інструментів:
- (а) суму, що якнайкраще представляє його максимальну вразливість до кредитного ризику на кінець звітного періоду, без урахування будь-якої утримуваної застави або інших засобів покращення кредитної якості (наприклад, угод про взаємозалік, які не відповідають вимогам заліку взаємних вимог відповідно до МСБО 32); це розкриття не є обов'язковим для тих фінансових інструментів, чия балансова вартість якнайкраще відображає максимальну вразливість до кредитного ризику;
 - (б) опис застави, утримуваної як забезпечення та інших засобів покращення кредитної якості, та їхнього фінансового впливу (наприклад, кількісне визначення того, наскільки застава та інші засоби покращення кредитної якості зменшують кредитний ризик) стосовно суми, що найкраще відображає максимальну вразливість до кредитного ризику (або розкриття згідно з пунктом (а), або представлену балансовою вартістю фінансового інструмента);
 - (в) [вилучено]
 - (г) [вилучено]
- 37 [Вилучено]

Застава та інші отримані покращення кредитної якості

- 38 Коли суб'єкт господарювання отримує фінансові або нефінансові активи протягом періоду, приймаючи у володіння заставу, яку він утримує як забезпечення, або вимагаючи інших покращень кредитної якості (наприклад, гарантій), і такі активи відповідають критеріям визнання, наведеним в інших МСФЗ, то суб'єкт господарювання розкриває для таких активів, утримуваних на звітну дату, таку інформацію:
- (а) характер і балансову вартість таких активів;
 - (б) у випадку, коли активи не конвертуються вільно у грошові кошти, – свої політики щодо вибуття таких активів або використання у своїх операціях.

Ризик ліквідності

- 39 Суб'єкт господарювання розкриває:
- (а) аналіз строків погашення непохідних фінансових зобов'язань (в тому числі випущених договорів фінансової гарантії), що показує строки погашення, що залишилися за контрактами.
 - (б) аналіз строків погашення похідних фінансових зобов'язань. Аналіз строків погашення включає строки погашення, що залишилися за контрактами, для тих похідних фінансових зобов'язань, для яких строки погашення за контрактами є суттєвими для розуміння часу грошових потоків (див. пункт Б11Б);
 - (в) опис того, як він здійснює управління ризиком ліквідності, притаманним в (а) і (б).

Ринковий ризик

Аналіз чутливості

- 40 Окрім випадків, коли суб'єкт господарювання додержується пункту 41, він розкриває:
- (а) аналіз чутливості для кожного типу ринкового ризику, до яких суб'єкт господарювання є вразливим на кінець звітного періоду, показуючи, як зміни у відповідній змінній ризику, що були обґрунтовано можливими на цю дату, впливатимуть на прибуток або збиток та власний капітал;
 - (б) методи та припущення, використані при підготовці аналізу чутливості; та
 - (в) зміни у порівнянні з попереднім періодом у використаних методах та припущеннях і причини таких змін.
- 41 Якщо суб'єкт господарювання складає аналіз чутливості (наприклад, із застосуванням методу Value-at-Risk (VaR)), який відображає взаємозалежність між змінними ризику (наприклад, ставки відсотків та валютні курси), та використовує його для управління фінансовими ризиками, то він може використовувати цей аналіз чутливості замість аналізу, зазначеного у пункті 40. Суб'єкт господарювання також розкриває:
- (а) пояснення методу, використаного при підготовці такого аналізу чутливості, та основних параметрів і припущень, що лежать в основі наданих даних; та
 - (б) пояснення мети використаного методу та обмежень, наслідком яких може бути, що інформація не повністю відображає справедливу вартість відповідних активів та зобов'язань.

Інші розкриття інформації про ринковий ризик

- 42 Коли аналізи чутливості, інформація про які розкрита відповідно до пункту 40 або 41, є нерепрезентативними для ризику, притаманного фінансовому інструменту, (наприклад, оскільки вразливість до ризику на кінець року не відображає вразливість до ризику протягом року) то суб'єкт господарювання розкриває цей факт та причину, чому він вважає, що аналізи чутливості є нерепрезентативними.

Передавання фінансових активів

- 42A Вимоги до розкриття інформації, викладені в пунктах 42Б–42Є стосовно передавання фінансових активів, доповнюють інші вимоги щодо розкриття інформації у цьому МСФЗ. Суб'єкт господарювання подає розкриття інформації, що вимагається пунктами 42Б–42Є, в одній примітці до своєї фінансової звітності. Суб'єкт господарювання повинен надати необхідне розкриття інформації по усіх переданих фінансових активах, визнання яких не припинено, і для будь-якої подальшої участі у переданому активі, що існує на звітну дату, незалежно від того, коли відбулася відповідна операція передавання. Для цілей застосування до розкриття інформації вимог у цих пунктах суб'єкт господарювання передає весь або частину фінансового активу (переданий фінансовий актив), тоді і лише тоді, коли він або:
- (а) передає договірні права на одержання грошових потоків від такого фінансового активу; або
 - (б) залишає за собою договірні права на одержання грошових потоків від такого фінансового активу, але бере на себе договірне зобов'язання виплачувати грошові потоки одному або кільком одержувачам за угодою.
- 42Б Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка надає можливість користувачам його фінансової звітності:
- (а) зрозуміти взаємозв'язок між переданими фінансовими активами, визнання яких припинено не повністю, та відповідними зобов'язаннями; та
 - (б) оцінити характер подальшої участі суб'єкта господарювання у фінансових активах, визнання яких припинено, та пов'язані з цим ризики.
- 42В У цілях застосування вимог пунктів 42Г–42Є щодо розкриття інформації суб'єкт господарювання має подальшу участь у переданому фінансовому активі, якщо в рамках передавання суб'єкт господарювання зберігає за собою будь-які договірні права або обов'язки, притаманні переданому фінансовому активу, або одержує будь-які договірні права або обов'язки, пов'язані з переданим фінансовим активом. У цілях застосування вимог пунктів 42Г–42Є щодо розкриття інформації подальшою участю не вважаються:

- (а) звичайні запевнення та гарантії, пов'язані з незаконним передаванням та концепціями обґрунтованості, доброї волі та справедливих відносин, що можуть анулювати передавання внаслідок правової дії;
- (б) форварди, опціони та інші контракти на зворотнє придбання фінансового активу, для якого договірна ціна (або ціна виконання) є справедливою вартістю переданого фінансового активу; або
- (в) угода, за якою суб'єкт господарювання зберігає за собою договірні права на отримання грошових потоків від фінансового активу, але бере на себе договірне зобов'язання сплачувати грошові потоки одному або кільком суб'єктам господарювання, за умови виконання умов пункту 3.2.5(а) – (в) МСФЗ 9.

Передані фінансові активи, визнання яких припинено не повністю

42Г Суб'єкт господарювання міг передати фінансові активи в такий спосіб, що передані фінансові активи частково або повністю не відповідають критеріям для припинення визнання. Для досягнення цілей, визначених у пункті 42Б(а), суб'єкт господарювання розкриває на кожну звітну дату для кожного класу переданих фінансових активів, визнання яких припинено не повністю:

- (а) характер переданих активів.
- (б) характер ризиків і винагород від володіння, до яких суб'єкт господарювання є вразливим;
- (в) опис характеру взаємозв'язку між переданими активами та відповідними зобов'язаннями, у тому числі обмежень, пов'язаних з передаванням, стосовно використання суб'єктом господарювання, щодо подає звітність, переданих активів.
- (г) таблицю, у якій зазначено справедливую вартість переданих активів, справедливую вартість відповідних зобов'язань та чисту позицію (різницю між справедливою вартістю переданих активів та відповідних зобов'язань), якщо контрагент (контрагенти) за відповідними зобов'язаннями має (мають) право регресу лише на передані активи.
- (г) балансову вартість переданих активів та відповідних зобов'язань, якщо суб'єкт господарювання продовжує визнавати всі передані активи.
- (д) загальну балансову вартість первісних активів до передання, балансову вартість активів, які суб'єкт господарювання продовжує визнавати і балансову вартість пов'язаних зобов'язань, якщо суб'єкт господарювання продовжує визнавати активи в обсязі своєї подальшої участі (див. пункти 3.2.6(в)(іі) і 3.2.16 МСФЗ 9).

Передані фінансові активи, визнання яких припинено повністю

42Г Для досягнення цілей, визначених у пункті 42Б(б), якщо суб'єкт господарювання припиняє визнання переданих фінансових активів у цілому (див. пункт 3.2.6(а) і (в)(і) МСФЗ 9), але має подальшу участь у них, то суб'єкт господарювання розкриває, як мінімум, для кожного типу подальшої участі на кожну звітну дату:

- (а) балансову вартість активів і зобов'язань, що визнані у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання, та представляють подальшу участь суб'єкта господарювання у фінансових активах, визнання яких припинено, а також рядках, у яких відображена балансова вартість таких активів і зобов'язань;
- (б) справедливую вартість активів і зобов'язань, що представляють подальшу участь суб'єкта господарювання у фінансових активах, визнання яких припинено;
- (в) суму, що найкраще відображає максимальну вразливість до ризику збитку від подальшої участі суб'єкта господарювання у фінансових активах, визнання яких припинено, та інформацію, яка показує, як визначено максимальну вразливість до ризику збитку;
- (г) недисконтовані грошові потоки, що будуть або можуть бути необхідні для викупу фінансових активів, визнання яких припинено, (наприклад, ціна виконання в угоді про опціон) або інші суми до сплати особі, якій передаються фінансові активи, стосовно переданих активів. Якщо сума сплаченого грошового потоку є змінною, то сума, що розкривається, має базуватися на умовах, що існують на кожну звітну дату;
- (г) аналіз строків погашення недисконтованих грошових потоків, що будуть або можуть бути необхідні для викупу фінансових активів, визнання яких припинено, або інших сум, до сплати особі, якій передаються фінансові активи, стосовно переданих активів, із зазначенням

контрактних строків погашення, що залишилися, щодо подальшої участі суб'єкта господарювання;

- (д) якісну інформацію, що пояснює та доповнює розкриття кількісної інформації, що вимагається в (а)–(г).
- 42Д Суб'єкт господарювання може узагальнити інформацію, яку вимагає пункт 42Г стосовно певного активу, якщо суб'єкт господарювання має більше ніж один тип подальшої участі у такому фінансовому активі, визнання якого припинено, і надати її у звітності як один тип подальшої участі.
- 42Е Крім цього, суб'єкт господарювання розкриває для кожного типу подальшої участі:
- (а) прибуток або збиток, визнаний на дату передавання активів;
 - (б) дохід або витрати визнані, у звітний період і кумулятивно, від подальшої участі суб'єкта господарювання у фінансових активах, визнання яких припинено (наприклад, зміни у справедливій вартості похідних інструментів);
 - (в) якщо загальна сума надходжень від передавання (що відповідає вимогам щодо припинення визнання) у звітному періоді не розподілена рівномірно упродовж звітного періоду (наприклад, якщо суттєва частина загального обсягу діяльності з передавання відбувається у кінцеві дні звітного періоду):
 - (і) коли найбільша діяльність з передавання відбувалася упродовж такого звітного періоду (наприклад, останні п'ять днів до кінця звітного періоду),
 - (ii) сума (тобто відповідні прибутки та збитки) визнана внаслідок діяльності з передавання у цій частині звітного періоду; та
 - (iii) загальна сума надходжень, отриманих унаслідок діяльності з передавання у цій частині звітного періоду.

Суб'єкт господарювання надає цю інформацію для кожного періоду, для якого подається звіт про сукупний дохід.

Додаткова інформація

- 42Є Суб'єкт господарювання розкриває будь-яку додаткову інформацію, яку він вважає необхідною для досягнення цілей розкриття інформації, викладених у пункті 42Б.

Перше застосування МСФЗ 9

- 42Ж У звітному періоді, який включає в себе дату першого застосування МСФЗ 9, суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію за кожним класом фінансових активів і фінансових зобов'язань станом на дату першого застосування:
- (а) первісну категорію оцінки та балансову вартість, визначені згідно з МСБО 39 або згідно з попередньою редакцією МСФЗ 9 (якщо обраний суб'єктом господарювання підхід до застосування МСФЗ 9 передбачає більше ніж одну дату першого застосування різних вимог);
 - (б) нову категорію оцінки та балансову вартість, визначені згідно з МСФЗ 9;
 - (в) суму будь-яких фінансових активів і фінансових зобов'язань у звіті про фінансовий стан, які попередньо були визначені такими, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, але більше не мають такого визначення, із розрізненням між тими, щодо яких МСФЗ 9 встановлює для суб'єкта обов'язковість перекласифікації, та тими, щодо яких суб'єкт господарювання прийняв рішення про перекласифікацію на дату першого застосування.

Відповідно до пункту 7.2.2 МСФЗ 9 й залежно від обраного суб'єктом господарювання підходу до застосування МСФЗ 9, перехідний період може передбачати одну або кілька дат першого застосування. У зв'язку з цим цей пункт може призвести до необхідності розкриття інформації щодо кількох дат першого застосування. Суб'єкт господарювання подає зазначені розкриття кількісної інформації у формі таблиці, якщо застосування іншого формату не є доречнішим.

- 42З У звітному періоді, який включає в себе дату першого застосування МСФЗ 9, суб'єкт господарювання розкриває якісну інформацію, що дозволяє користувачам зрозуміти:
- (а) як він застосовував вимоги МСФЗ 9 щодо класифікації до тих фінансових активів, класифікація яких зазнала зміни внаслідок застосування МСФЗ 9;

- (б) причини для здійснення чи скасування будь-якого призначення фінансових активів або фінансових зобов'язань такими, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток на дату першого застосування.

Відповідно до пункту 7.2.2 МСФЗ 9 й залежно від обраного суб'єктом господарювання підходу до застосування МСФЗ 9, перехідний період може передбачати одну або кілька дат першого застосування. У зв'язку з цим цей пункт може призвести до необхідності розкриття інформації щодо кількох дат першого застосування.

42И У звітному періоді, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує вимоги МСФЗ 9 щодо класифікації та оцінки фінансових активів (тобто якщо суб'єкт господарювання здійснює перехід із МСБО 39 на МСФЗ 9 для фінансових активів), він подає інформацію, передбачену пунктами 42И–42К цього МСФЗ, згідно з вимогами пункту 7.2.15 МСФЗ 9.

42И Якщо того вимагає пункт 42И, суб'єкт господарювання розкриває зміни в класифікації фінансових активів і фінансових зобов'язань на дату першого застосування МСФЗ 9 із виокремленням:

- (а) зміни у балансовій вартості на підставі категорій її оцінки згідно з МСБО 39 (тобто не внаслідок змін в оцінці, пов'язаних з переходом на МСФЗ 9); і
- (б) зміни у балансовій вартості внаслідок змін в оцінці, пов'язаних з переходом на МСФЗ 9.

Розкриття інформації, передбаченої цим пунктом, після річного звітної періоду, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує вимоги МСФЗ 9 щодо класифікації та оцінки до фінансових активів, може не здійснюватись.

42И Якщо того вимагає пункт 42И, суб'єкт господарювання розкриває зазначену нижче інформацію щодо фінансових активів і фінансових зобов'язань, які було перекласифіковано як такі, що оцінюються за амортизованою собівартістю, і, у випадку фінансових активів, перекласифіковано з таких, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, в такі, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, внаслідок переходу на МСФЗ 9:

- (а) справедливу вартість фінансових активів або фінансових зобов'язань на кінець звітної періоду; і
- (б) прибуток або збиток від зміни справедливої вартості, який було б визнано в прибутку або збитку чи в іншому сукупному доході протягом звітної періоду, якби фінансові активи або фінансові зобов'язання не було перекласифіковано.

Розкриття інформації, передбаченої цим пунктом, після річного звітної періоду, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує вимоги МСФЗ 9 щодо класифікації та оцінки до фінансових активів, може не здійснюватись.

42И Якщо того вимагає пункт 42И, суб'єкт господарювання розкриває зазначену нижче інформацію щодо фінансових активів і фінансових зобов'язань, які було перекласифіковано з таких, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, внаслідок переходу на МСФЗ 9:

- (а) ефективну ставку відсотка, визначену на дату першого застосування; та
- (б) визнаний процентний дохід або процентні витрати.

Якщо суб'єкт господарювання розглядає справедливу вартість фінансового активу або фінансового зобов'язання як нову валову балансову вартість на дату першого застосування (див. пункт 7.2.11 МСФЗ 9), інформація, передбачена цим пунктом, розкривається за кожний звітний період до припинення визнання. В іншому випадку, розкриття інформації, передбаченої цим пунктом, після річного звітної періоду, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує вимоги МСФЗ 9 щодо класифікації та оцінки до фінансових активів може не здійснюватись.

42К Якщо суб'єкт господарювання подає інформацію, розкриття якої передбачене пунктами 42И–42И, то таке розкриття і розкриття, передбачене пунктом 25 цього МСФЗ, мають уможливити узгодження між:

- (а) категоріями оцінки, поданими згідно з МСБО 39 та МСФЗ 9; і
- (б) класами фінансових інструментів

на дату першого застосування.

42Л На дату першого застосування розділу 5.5 МСФЗ 9 суб'єкт господарювання зобов'язаний розкрити інформацію, що уможливила б узгодження резервів під зменшення корисності на кінець періоду відповідно до МСБО 39, і забезпечень згідно з МСБО 37 із резервами під збитки на початок періоду, визначеними відповідно до МСФЗ 9. Для фінансових активів така інформація розкривається за відповідними категоріями оцінки фінансових активів відповідно до МСБО 39 та МСФЗ 9, і передбачає окреме зазначення впливу змін у категорії оцінки на резерв під збитки на таку дату.

- 42М У звітному періоді, який включає в себе дату першого застосування МСФЗ 9, суб'єкт господарювання не зобов'язаний розкривати суми статей, які підлягали б поданню у звітності згідно з вимогами щодо класифікації та оцінки (включаючи вимоги розділів 5.4 і 5.5 МСФЗ 9 щодо оцінки фінансових активів за амортизованою собівартістю та зменшення корисності), установлені:
- (а) МСФЗ 9 для попередніх періодів; і
 - (б) МСБО 39 для поточного періоду.
- 42Н Згідно з пунктом 7.2.4 МСФЗ 9, якщо на дату першого застосування МСФЗ суб'єктові господарювання неможливо (згідно з визначенням МСБО 8) оцінити модифіковану вартість елемента часової вартості грошей за пунктами Б4.1.9Б–Б4.1.9Г МСФЗ 9 на підставі фактів і обставин, наявних на момент первісного визнання фінансового активу, то суб'єкт господарювання оцінює договірні характеристики грошових потоків за таким фінансовим активом на підставі фактів і обставин, наявних на момент первісного визнання фінансового активу, без урахування вимог щодо модифікації елемента часової вартості грошей, установлених пунктами Б4.1.9Б–Б4.1.9Г МСФЗ 9. Суб'єкт господарювання розкриває балансову вартість на звітну дату тих фінансових активів, за якими характеристики договірних грошових потоків було оцінено на підставі фактів і обставин, що існували на момент первісного визнання фінансового активу, без урахування вимог щодо модифікації елемента часової вартості грошей, установлених пунктами Б4.1.9Б–Б4.1.9Г МСФЗ 9, до припинення визнання таких фінансових активів.
- 42О Згідно з пунктом 7.2.5 МСФЗ 9, якщо в дату першого застосування суб'єктові господарювання неможливо (згідно з визначенням МСБО 8) оцінити, чи була справедлива вартість характеристики дострокового погашення незначною згідно з пунктом Б4.1.12(в) МСФЗ 9, на підставі фактів і обставин, наявних на момент первісного визнання фінансового активу, то суб'єкт господарювання оцінює договірні характеристики грошових потоків за таким фінансовим активом на підставі фактів і обставин, наявних на момент первісного визнання фінансового активу, без урахування винятку, передбаченого для характеристик дострокового погашення в пункті Б4.1.12 МСФЗ 9. Суб'єкт господарювання розкриває балансову вартість на звітну дату тих фінансових активів, за якими характеристики договірних грошових потоків було оцінено на підставі фактів і обставин, що існували на момент первісного визнання фінансового активу, без урахування винятку, передбаченого для характеристик дострокового погашення в пункті Б4.1.12 МСФЗ 9, до припинення визнання таких фінансових активів.

Дата набуття чинності та перехідні положення

- 43 Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ для річних періодів, що починаються 1 січня 2007 р. або пізніше. Застосування до цієї дати заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до періоду раніше цієї дати, він повинен розкривати цей факт.
- 44 Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ для річних періодів, що починаються до 1 січня 2006 р., йому не потрібно подавати порівняльну інформацію щодо розкриття інформації, яку вимагають пункти 31–42, про характер та величину ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів.
- 44А МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) змінив терміни, що вживаються в МСФЗ. Крім того, він змінив пункти 20, 21, 23 (в) та (г), 27(в) та Б5 Додатка Б. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) до періоду раніше цієї дати, зміни застосовуються до цього більш раннього періоду.
- 44Б МСФЗ 3 (переглянутий в 2008 р.) вилучив пункт 3(в). Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для річних періодів, що починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий в 2008 р.) до періоду, раніше цієї дати, зміна також застосовується до цього більш раннього періоду. Проте зміни не застосовуються до умовної компенсації, що виникає внаслідок об'єднання бізнесу, для якого дата придбання передувала застосуванню МСФЗ 3 (переглянутого у 2008 р.). Натомість суб'єкт господарювання обліковує таку компенсацію відповідно до пунктів 65А–65Г МСФЗ 3 (зміненого у 2010 р.).
- 44В Суб'єкт господарювання застосовує зміну в пункті 3 до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує “Фінансові інструменти з правом дострокового погашення та зобов'язання, що виникають при ліквідації” (Зміни до МСБО 32 та МСБО 1), видані в лютому 2008 р., до періоду раніше цієї дати, зміна в пункті 3 застосовується до цього більш раннього періоду.

- 44Г Пункт 3(а) змінено внаслідок видання “Удосконалень до МСФЗ” у травні 2008 р. Суб’єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт та застосовує до цього періоду зміни до пункту 1 МСБО 28, пункту 1 МСБО 31 та пункту 4 МСБО 32, опубліковані в травні 2008 р. Суб’єктові господарювання дозволяється застосовувати зміну перспективно.
- 44Г [Вилучено]
- 44Д [Вилучено]
- 44Е Документ “Удосконалення розкриття інформації про фінансові інструменти” (Зміни до МСФЗ 7), опублікований в березні 2009 р., змінив пункти 27, 39 та Б11 та додав пункти 27А, 27Б, Б10А та Б11А–Б11Д. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Суб’єктові господарювання не потрібно надавати розкриття інформації, що вимагається зазначеними змінами, для:
- (а) будь-якого річного чи проміжного періоду, включаючи будь-який звіт про фінансовий стан, поданий з річним порівняльним періодом, що закінчується до 31 грудня 2009 р., або
 - (б) будь-якого звіту про фінансовий стан на початок найбільш раннього порівняльного періоду на дату до 31 грудня 2009 р.;
- Застосування раніше вказаної дати дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.¹
- 44Є-44З [Вилучено]
- 44И Пункт 44Б було змінено виданим у травні 2010 р. документом “Удосконалення МСФЗ”. Суб’єкт господарювання застосовує цю зміну для річних періодів, що починаються 1 липня 2010 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється.
- 44І Виданий у травні 2010 р. документ “Удосконалення МСФЗ” додав пункт 32А та змінив пункти 34 та 36–38. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, які починаються 1 січня 2011 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 44Ї Документ “Передавання фінансових активів: розкриття інформації” (Зміни до МСФЗ 7), виданий у жовтні 2010 р., вилучив пункт 13 і додав пункти 42А–42Є та Б29–Б39. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, які починаються 1 липня 2011 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни з більш ранньої дати, він розкриває цей факт. Суб’єктові господарювання не потрібно надавати розкриття інформації, що їх вимагають ці зміни, для будь-якого поданого періоду, що починається до дати першого застосування цих змін.
- 44Й [Вилучено]
- 44К МСФЗ 10 та МСФЗ 11 “Спільна діяльність”, видані у травні 2011 р., змінили пункт 3. Суб’єкт господарювання застосовує цю зміну, коли він застосовує МСФЗ 10 та МСФЗ 11.
- 44Л МСФЗ 13, виданий у травні 2011 р., змінив пункти 3, 28 та 29 і Додаток А та вилучив пункти 27–27Б. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни, коли він застосовує МСФЗ 13.
- 44М Документ “Подання статей іншого сукупного доходу” (Зміни до МСБО 1), виданий в червні 2011 р., змінив пункт 27Б. Суб’єкт господарювання застосовує цю зміну, коли він застосовує МСБО 1, змінений у червні 2011 р.
- 44Н Документ “Залік взаємних вимог фінансових активів та фінансових зобов’язань: розкриття інформації” (Зміни до МСФЗ 7), виданий у грудні 2011 р., додав пункти 13А-13Д та В40-В53. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Суб’єкт господарювання надає розкриття інформації, які вимагаються цими змінами, ретроспективно.
- 44О-44Т [Вилучено]
- 44У Документ “Інвестиційні суб’єкти господарювання” (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), виданий у жовтні 2012 р., змінив пункт 3. Суб’єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, які починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Застосування документа “Інвестиційні суб’єкти господарювання” до періодів, які починаються раніше вказаної дати, дозволяється. Якщо суб’єкт

¹ Пункт 44Е був змінений унаслідок видання в січні 2010 р. документу “Обмежені звільнення від розкриття порівняльної інформації відповідно до МСФЗ 7 для суб’єктів господарювання, які вперше застосовують МСФЗ” (Зміни до МСФЗ 1). Рада змінила пункт 44Е з метою роз’яснити свої висновки та очікуваний перехід до “Удосконалення розкриття інформації про фінансові інструменти” (Зміни до МСФЗ 7).

- господарювання застосовує цю зміну раніше, то він одночасно застосовує й усі зміни, включені у документ *“Інвестиційні суб’єкти господарювання”*.
- 44Ф [Вилучено]
- 44Х МСФЗ 9 у редакції, виданій у липні 2014 року, вніс зміни в пункти 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42В–42Г, додаток А й пункти Б1, Б5, Б9, Б10, Б22 й Б27, видалив пункти 12, 12А, 16, 22–24, 37, 44Г, 44Д, 44Є–44З, 44Й, 44О–44Т, 44Ф, Б4 й додаток Г, а також додав пункти 5А, 10А, 11А, 11Б, 12Б–12Г, 16А, 20А, 21А–21Г, 22А–22В, 23А–23Д, 24А–24Е, 35А–35Й, 42Ж–42О, 44ХА і Б8А–Б8З. Суб’єкт господарювання застосовує зазначені зміни при застосуванні ним МСФЗ 9. Зазначені зміни можуть не застосовуватись до порівняльної інформації, наданої за періоди до дати першого застосування МСФЗ 9.
- 44ХА Відповідно до пункту 7.1.2 МСФЗ 9 вимоги, суб’єкт господарювання має право прийняти рішення щодо річних звітних періодів, що розпочалися до 1 січня 2018 року, про дострокове застосування ним лише викладених у пунктах 5.7.1(в), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 і Б5.7.5–Б5.7.20 МСФЗ 9 вимог щодо подання прибутків та збитків за фінансовими зобов’язаннями, визначеними як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, без застосування інших вимог МСФЗ 9. Якщо суб’єкт господарювання прийме рішення про застосування лише вищезгаданих пунктів МСФЗ 9, він розкриває інформацію про цей факт і здійснює на постійній основі відповідне розкриття інформації, передбачених пунктами 10–11 цього МСФЗ (зі змінами, внесеними МСФЗ 9 (2010 р.)).
- 44АА Документ *“Щорічні удосконалення МСФЗ Цикл 2012–2014 рр.”*, виданий у вересні 2014 р., змінив пункти 44Н та Б30 і додав пункт Б30А. Суб’єкту господарювання слід застосовувати ці зміни ретроспективно відповідно до МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”* у річних періодах, починаючи з 1 січня 2016 або після цієї дати, за винятком того, що суб’єкт господарювання не застосовує зміни до пунктів Б30 та Б30А для будь-якого звітного періоду, що починається до річного періоду, протягом якого суб’єкт господарювання вперше застосовує ці зміни. Застосування змін до параграфів 44Н, Б30 і Б30А до періодів, які починаються раніше вказаної дати, дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.
- 44ББ Документ *“Ініціатива з розкриття інформації”* (Зміни до МСБО 1), виданий у грудні 2014 р., вніс зміни до пунктів 21 та Б5. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються з 1 січня 2016 року або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється.
- 44ВВ МСФЗ 16 *“Оренда”*, виданий у січні 2016 р., вніс зміни до пунктів 29 та Б11Г. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни, коли він застосовує МСФЗ 16.
- 44ГГ МСФЗ 17, виданий у травні 2017 р., вніс зміни до пунктів 3, 8 та 29 та вилучив пункт 30. Документом *“Зміни до МСФЗ 17”*, виданим у червні 2020 р., ще додано зміни до пункту 3. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни, коли він застосовує МСФЗ 17.
- 44ГГ Документ *“Реформа еталонної ставки відсотка”*, що вніс зміни до МСФЗ 9, МСБО 39 та МСФЗ 7, виданий у вересні 2019 р., додав пункти 24Є та 44ДД. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує зміни до МСФЗ 9 чи МСБО 39.
- 44ДД У звітному періоді, в якому суб’єкт господарювання вперше застосовує документ *“Реформа еталонної ставки відсотка”*, виданий у вересні 2019 р., суб’єкту господарювання не потрібно подавати кількісну інформацію, що вимагається пунктом 28(д) МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”*.
- 44ЕЕ Документ *“Реформа еталонної ставки відсотка – Фаза 2”*, що вніс зміни до МСФЗ 9, МСБО 39, МСФЗ 7, МСФЗ 4 та МСФЗ 16, виданий у серпні 2020 року додав пункти 24Ж–24З та 44ЄЄ. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни, коли застосовує зміни до МСФЗ 9, МСБО 39, МСФЗ 4 та МСФЗ 16.
- 44ЄЄ У звітному періоді, що містить у собі дату першого застосування документу *“Реформа еталонної ставки відсотка – Фаза 2”*, суб’єкт господарювання не зобов’язаний розкривати інформацію, яка в іншому випадку вимагалася б згідно з пунктом 28(д) МСБО 8.

44ЖЖ Документи *“Розкриття інформації про облікові політики”*, який вносить зміни до МСБО 1 та Положення з практики МСФЗ 2 *“Здійснення суджень про суттєвість”*, виданий у лютому 2021 року, змінили пункти 21 та Б5. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних звітних періодів, що починаються з 1 січня 2023 року або після цієї дати. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.

Вилучення МСБО 30

45 Цей МСФЗ замінює собою МСБО 30 *“Розкриття інформації у фінансовій звітності банків та подібних фінансових установ”*.

Додаток А

Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною складовою цього МСФЗ.

кредитний ризик (credit risk)	Ризик того, що одна сторона фінансового інструменту спричинить фінансові втрати для іншої сторони, не виконавши зобов'язання.
Рівні рейтингу кредитного ризику (credit risk rating grades)	Визначення рейтингів кредитного ризику здійснюється на основі ризику настання невиконання зобов'язань (дефолту) за фінансовим інструментом.
валютний ризик (currency risk)	Ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін валютних курсів.
процентний ризик (interest rate risk)	Ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових ставок відсотка.
ризик ліквідності (liquidity risk)	Ризик того, що суб'єкт господарювання матиме труднощі при виконанні зобов'язань, пов'язаних із фінансовими зобов'язаннями, що погашаються шляхом поставки грошових коштів або іншого фінансового активу.
кредити до сплати (loans payable)	Кредити до сплати – це фінансові зобов'язання, інші ніж короткострокова торгівельна кредиторська заборгованість на стандартних кредитних умовах.
ринковий ризик (market risk)	Ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових цін. Ринковий ризик охоплює три типи ризику: валютний ризик, процентний ризик та інший ціновий ризик.
інший ціновий ризик (other price risk)	Ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових цін (окрім тих, що виникають унаслідок процентного ризику чи валютного ризику), незалежно від того, чи спричинені вони чинниками, характерними для окремого фінансового інструмента або його емітента, чи чинниками, що впливають на всі подібні фінансові інструменти, з якими здійснюються операції на ринку.

Наведені нижче терміни визначені в пункті 11 МСБО 32, в пункті 9 МСБО 39, Додатку А МСФЗ 9 або Додатку А МСФЗ 13, і використовуються в цьому МСФЗ у значеннях, визначених у МСБО 32, МСБО 39, МСФЗ 9 і МСФЗ 13.

- амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання (amortised cost of a financial asset or financial liability)
- договірні активи (contract assets)
- кредитно-знецінений фінансовий актив (credit-impaired financial asset)
- припинення визнання (derecognition)
- похідний інструмент (derivative)
- дивіденди (dividends)
- метод ефективного відсотка (effective interest method)
- інструмент власного капіталу (equity instrument)
- очікувані кредитні збитки (expected credit losses)
- справедлива вартість (fair value)
- фінансовий актив (financial asset)
- договір фінансової гарантії (financial guarantee contract)
- фінансовий інструмент (financial instrument)
- фінансове зобов'язання (financial liability)

- фінансове зобов'язання, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток (financial liability at fair value through profit or loss)
- прогнозована операція (forecast transaction)
- валова балансова вартість (gross carrying amount)
- інструмент хеджування (hedging instrument)
- утримувані для торгівлі (held for trading)
- прибуток або збиток від зменшення корисності (impairment gain or loss)
- резерв під збитки (loss allowance)
- прострочення (past due)
- придбані або створені кредитно-знецінені фінансові активи (purchased or originated credit-impaired financial assets)
- дата перекласифікації (reclassification date)
- звичайне придбання або продаж (regular way purchase or sale).

Додаток Б Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною складовою цього МСФЗ.

Класи фінансових інструментів і рівень розкриття (пункт 6)

- Б1 Пункт 6 вимагає, щоб суб'єкт господарювання об'єднував фінансові інструменти в класи, які відповідають характеру розкритої інформації та враховують характеристики цих фінансових інструментів. Класи, наведені в пункті 6, визначаються суб'єктом господарювання, а тому відрізняються від категорій фінансових інструментів, установлених у МСФЗ 9 (які вказують, як оцінювати фінансові інструменти і де визнавати зміни справедливої вартості).
- Б2 Визначаючи класи фінансового інструмента, суб'єкт господарювання як мінімум:
- (а) розмежує інструменти, оцінені за амортизованою собівартістю, та інструменти, оцінені за справедливою вартістю;
 - (б) розглядає як окремих клас або класи ті фінансові інструменти, на які не поширюється сфера застосування цього МСФЗ.
- Б3 Суб'єкт господарювання вирішує (з огляду на свої обставини), наскільки докладну інформацію йому надавати, щоб виконати вимоги цього МСФЗ, скільки уваги приділяти різним аспектам вимог та як узагальнювати інформацію, щоб відобразити загальну картину, не поєднуючи інформацію з різними характеристиками. Необхідно прагнути досягнення оптимального співвідношення між переобтяженням фінансової звітності надмірними деталями, які можуть не допомагати користувачам фінансової звітності, та втратою важливої інформації внаслідок надмірного узагальнення. Наприклад, суб'єктові господарювання не слід приховувати важливу інформацію, включаючи її поміж великої кількості незначних деталей. Аналогічно, суб'єктові господарювання не слід розкривати інформацію, яка є настільки агрегованою, що вона приховує важливі різниці між окремими операціями або пов'язаними з ними ризиками.
- Б4 [Вилучено]

Розкриття іншої інформації: облікові політики (пункт 21)

- Б5 Пункт 21 вимагає розкриття суттєвої інформації про облікову політику, яка, як очікується, включатиме інформацію про основу (або основи) оцінки для фінансових інструментів, що використана при складанні фінансової звітності. Стосовно фінансових інструментів, розкриття такої інформації може охоплювати:
- (а) для фінансових зобов'язань, визначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток:
 - (і) характер фінансових зобов'язань, що їх суб'єкт господарювання визначив як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток;
 - (іі) критерії такого призначення цих фінансових зобов'язань при первісному визнанні; та
 - (ііі) як суб'єкт господарювання виконав умови, наведені в пункті 4.2.2 МСФЗ 9 для такого призначення.
 - (аа) для фінансових активів, визначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток:
 - (і) характер фінансових активів, що їх суб'єкт господарювання визначив як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток; та
 - (іі) як суб'єкт господарювання виконав критерії, наведені в пункті 4.1.5 МСФЗ 9 для такого призначення.
 - (б) [вилучено]
 - (в) чи обліковується звичайне придбання або продаж фінансових активів за датою операції або за датою розрахунку (див. пункт 3.1.2 МСФЗ 9);
 - (г) [вилучено]

- (г) як визначаються чисті прибутки або чисті збитки за кожною категорією фінансового інструмента (див. пункт 20(а)), наприклад, чи містять чисті прибутки або чисті збитки від статей за справедливою вартістю через прибуток або збиток дохід від відсотків або дивідендів.
- (д) [вилучено]
- (е) [вилучено]

Пункт 122 МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) також вимагає від суб'єктів господарювання розкривати в суттєвій інформації про облікову політику або інших примітках інформацію про судження (не враховуючи тих, що пов'язані з оцінками), що їх використовував управлінський персонал у процесі застосування облікових політик суб'єкта господарювання і які мають найбільш значний вплив на суми, визнані у фінансовій звітності.

Характер та величина ризиків, пов'язаних з фінансовими інструментами (пункти 31–42)

- Б6 Розкриття інформації, що його вимагають пункти 31–42, слід або наводити у фінансовій звітності, або включати шляхом перехресного посилання фінансової звітності на якийсь інший звіт, такий як коментарі управлінського персоналу або звіт з оцінки ризиків, що є доступним для користувачів фінансової звітності на тих самих умовах, що й фінансова звітність, та в той самий час. Без інформації, що додається шляхом перехресного посилання, фінансова звітність є неповною.

Розкриття кількісної інформації (пункт 34)

- Б7 Пункт 34(а) вимагає розкриття підсумкових кількісних даних про вразливість суб'єкта господарювання до ризиків, що базується на внутрішній інформації, наданій провідному управлінському персоналу суб'єкта господарювання. Коли суб'єкт господарювання використовує кілька методів для управління вразливістю до ризику, суб'єкт господарювання розкриває інформацію, застосовуючи метод або методи, що забезпечують найдоречнішу та найдостовірнішу інформацію. МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”* розглядає доречність та достовірність.
- Б8 Пункт 34(в) вимагає розкриття інформації про концентрації ризику. Концентрації ризику виникають унаслідок фінансових інструментів, що мають подібні характеристики і на які зміни економічних або інших умов впливають подібним чином. Визначення концентрацій ризику вимагає судження з урахуванням обставин суб'єкта господарювання. Розкриття інформації про концентрації ризику має містити:
- (а) опис того, як управлінський персонал визначає концентрації;
 - (б) опис спільної характеристики, яка визначає кожну концентрацію (наприклад, контрагент, географічний регіон, валюта чи ринок); та
 - (в) величину вразливості до ризику, пов'язану з усіма фінансовими інструментами, яким спільно властива ця характеристика.

Практики управління кредитним ризиком (пункт 35Д—35Е)

- Б8А Пункт 35Д(б) установлює обов'язковість розкриття інформації про використовуване суб'єктом господарювання визначення невиконання зобов'язань (дефолту) для різних фінансових інструментів і про причини вибору таких визначень. Згідно з пунктом 5.5.9 МСФЗ 9, оцінка необхідності визнання очікуваних кредитних збитків за весь строк дії ґрунтується на зростанні ризику невиконання зобов'язань (дефолт) з моменту первісного визнання. Інформація про використовувані суб'єктом господарювання визначення невиконання зобов'язань (дефолт), що допоможе користувачам фінансової звітності зрозуміти, яким чином суб'єкт господарювання застосовував вимоги МСФЗ 9 щодо очікуваних кредитних збитків, може включати в себе:
- (а) якісні й кількісні чинники, що враховуються у визначенні невиконання зобов'язань (дефолт);
 - (б) те, чи до різних типів фінансових інструментів застосовувались різні визначення; і
 - (в) припущення про темп оздоровлення (тобто обсяг фінансових активів, які повертаються до працюючого статусу) після настання невиконання зобов'язань (дефолту) за фінансовим активом.

- Б8Б** Щоб допомогти користувачам фінансової звітності в проведенні оцінки політики суб'єкта господарювання щодо реструктуризації й модифікації, пункт 35Д(д)(і) встановлює обов'язковість розкриття інформації про те, яким чином суб'єкт господарювання здійснює моніторинг, наскільки резерв під збитки за фінансовими активами, розкритий раніше згідно з пунктом 35Д(д)(і), згодом оцінюється в розмірі очікуваних кредитних збитків за весь строк дії відповідно до пункту 5.5.3 МСФЗ 9. Кількісна інформація, що допоможе користувачам зрозуміти наступне зростання кредитного ризику за модифікованими фінансовими активами, може включати в себе інформацію про модифіковані фінансові активи, що відповідають критеріям пункту 35Д(д)(і), для яких відновлено оцінювання резерву під збитки в розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам протягом строку дії (тобто темпові падіння їх якості).
- Б8В** Пункт 35Е(а) встановлює обов'язковість розкриття інформації про основу для вхідних даних та припущень і методів оцінки, що використовувались для застосування вимог МСФЗ 9 щодо зменшення корисності. Припущення суб'єкта господарювання та вхідні дані, що використовувались для оцінки очікуваних кредитних збитків чи визначення величини зростання кредитного ризику з моменту первісного визнання, можуть включати в себе інформацію, одержану з внутрішніх історичних відомостей або звітів про рейтинги та припущень про очікуваний строк дії фінансових інструментів і строки реалізації застави.

Зміни резерву під збитки (пункт 35Є)

- Б8Г** Відповідно до пункту 35Є суб'єкт господарювання зобов'язаний роз'яснювати причини змін у резерві під збитки протягом періоду. Окрім узгодження від залишку на початок періоду до залишку резерву під збитки на кінець періоду, може постати потреба й у наданні текстового пояснення змін. Це текстове пояснення може включати в себе аналіз причин змін у резерві під збитки протягом періоду, в тому числі:
- (а) складу портфеля;
 - (б) обсягу придбаних або створених фінансових інструментів; і
 - (в) тяжкості очікуваних кредитних збитків.
- Б8Г** Для кредитних зобов'язань та договорів фінансової гарантії резерв під збитки визнається як забезпечення. Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про зміни в резерві під збитки за фінансовими активами окремо від змін за кредитними зобов'язаннями та договорами фінансової гарантії. Проте якщо фінансовий інструмент складається як із компонента кредиту (тобто фінансового активу), так і з компонента невідбраного зобов'язання (тобто кредитного зобов'язання), а суб'єкт господарювання не в змозі визначити очікувані кредитні збитки за компонентом кредитним зобов'язанням окремо від очікуваних кредитних збитків за компонентом фінансового активу, то очікувані кредитні збитки за кредитним зобов'язанням визнаються разом із резервом під збитки за фінансовим активом. У тому обсязі, в якому сукупні очікувані кредитні збитки перевищують валову балансову вартість фінансового активу, очікувані кредитні збитки мають визнаватись як забезпечення.

Застава (пункт 35И)

- Б8Д** Пункт 35И встановлює обов'язковість розкриття інформації, що допоможе користувачам фінансової звітності зрозуміти вплив застави та інших засобів покращення кредитної якості на суму очікуваних кредитних збитків. Суб'єктові господарювання не обов'язково розкривати інформацію про справедливую вартість застави та інших засобів покращення кредитної якості або проводити кількісне оцінювання точної вартості застави, що враховується в розрахунку очікуваних кредитних збитків (тобто збитків у разі невиконання зобов'язань (дефолту)).
- Б8Е** Текстовий опис застави та її впливу на суми очікуваних кредитних збитків може включати в себе інформацію про:
- (а) основні типи застави, що утримується для забезпечення, та інших засобів покращення кредитної якості (до прикладів останніх можна віднести гарантії, кредитні похідні інструменти та угоди про взаємозалік, які не відповідають критеріям для згортання згідно з МСБО 32);
 - (б) обсяг утримуваної застави та інших засобів покращення кредитної якості, а також її значимість із точки зору резерву під збитки;
 - (в) політики та процеси оцінювання застави й інших засобів покращення кредитної якості, та управління ними;
 - (г) основні типи контрагентів щодо застави та інших засобів покращення кредитної якості, а також їхню кредитоспроможність; і

- (г) інформацію про концентрації ризику в заставі та інших засобах покращення кредитної якості.

Вразливість до кредитного ризику (пункти 35І—35Й)

- Б8Є** Пункт 35І встановлює обов'язковість розкриття інформації про вразливість до кредитного ризику суб'єкта господарювання й значні концентрації кредитного ризику на звітну дату. Концентрація кредитного ризику існує в тому разі, якщо ряд контрагентів розташовані в одному географічному регіоні або здійснюють подібну діяльність і мають схожі економічні характеристики, через які зміни економічних або інших умов справлятимуть схожий вплив на їхню здатність виконувати договірні зобов'язання. Суб'єкт господарювання має надати інформацію, що дасть користувачам фінансової звітності змогу зрозуміти, чи існують групи або портфелі фінансових інструментів із певними ознаками, які могли б впливати на велику частку такої групи фінансових інструментів, на зразок концентрації за певними ризиками. Вона може включати в себе, наприклад, групування за відношенням розміру кредиту до вартості застави, за географічним або галузевим принципом, чи за типом емітента.
- Б8Ж** Кількість рівнів рейтингу кредитного ризику, що використовується для розкриття інформації, передбаченої пунктом 35І, має відповідати тій кількості, яка зазначається суб'єктом господарювання у звітах для провідного управлінського персоналу в цілях управління кредитним ризиком. Якщо єдиним видом наявних відомостей на рівні позичальників є інформація про прострочення, а суб'єкт господарювання використовує інформацію про прострочення для з'ясування того, чи зазнав кредитний ризик суттєвого зростання з моменту первісного визнання, згідно з пунктом 5.5.11 МСФЗ 9, то суб'єкт господарювання має надати аналіз таких фінансових активів за статусом прострочення.
- Б8З** Якщо суб'єкт господарювання оцінював очікувані кредитні збитки на груповій основі, то суб'єкт господарювання може виявитись не у змозі розподілити валову балансову вартість окремих фінансових активів або вразливість до кредитного ризику за кредитними зобов'язаннями та договорами фінансових гарантій на рівні рейтингу кредитного ризику, щодо яких визнаються очікувані кредитні збитки протягом строку дії. У такому разі суб'єкт господарювання повинен застосовувати вимогу пункту 35І до тих фінансових інструментів, які можуть бути безпосередньо розподілені на рівні рейтингу кредитного ризику, і окремо розкривати валову балансову вартість фінансових інструментів, для яких очікувані кредитні збитки протягом за весь строк дії оцінювались на груповій основі.

Максимальна вразливість до кредитного ризику (пункт 36 (а))

- Б9** Пункти 35И(а) й 36(а) встановлюють обов'язковість розкриття суми, що якнайкраще представляє максимальну вразливість до кредитного ризику суб'єкта господарювання. Для фінансового активу вона зазвичай дорівнює валовій балансовій вартості за вирахуванням:
- (а) згортання будь-яких сум відповідно до МСБО 32; та
- (б) будь-якого резерву під збитки, визнаного згідно з МСФЗ 9.
- Б10** До видів діяльності, що спричиняють кредитний ризик та пов'язану з ними максимальну вразливість до кредитного ризику, належать, зокрема, такі види діяльності:
- (а) надання кредитів клієнтам та розміщення депозитів у інших суб'єктах господарювання. У таких випадках максимальною величиною кредитного ризику є балансова вартість відповідних фінансових активів.
- (б) укладання контрактів на похідні фінансові інструменти, наприклад, валютних контрактів, процентних свопів та кредитних похідних інструментів. Коли актив, що виникає в результаті, оцінюють за справедливою вартістю, максимальна вразливість до кредитного ризику на кінець звітного періоду дорівнюватиме балансовій вартості.
- (в) надання фінансових гарантій. У цьому випадку максимальна вразливість до кредитного ризику є максимальною сумою, яку суб'єкт господарювання міг би сплатити, якби вимагали оплатити гарантію, і яка може суттєво перевищувати суму, визнану як зобов'язання.
- (г) прийняття кредитного зобов'язання, яке є безвідкличним протягом строку дії угоди або є відкличним тільки у відповідь на суттєву негативну зміну. Якщо емітент не може погасити кредитне зобов'язання на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом, тоді максимальна вразливість до кредитного ризику є всією сумою зобов'язання. Це відбувається тому, що існує невизначеність стосовно того, чи сума будь-якої невикористаної частини може бути використана в майбутньому. . Вона може суттєво перевищувати суму, визнану як зобов'язання.

Розкриття кількісної інформації про ризик ліквідності (пункти 34(a) та 39(a) та (б))

- Б10А Відповідно до пункту 34(a) суб'єкт господарювання розкриває підсумкові кількісні дані про його вразливість до ризику ліквідності на основі інформації, наданої для внутрішнього користування провідному управлінському персоналові. Суб'єкт господарювання пояснює, як визначаються такі дані. Якщо вибуття грошових коштів (або іншого фінансового активу), включених у ці дані, могли або:
- (а) статися значно раніше, ніж вказано в даних, або
 - (б) бути відображені у сумах, що значно відрізняються від наведених у даних (наприклад, для похідного фінансового інструмента, включеного у ці дані на умовах його виконання на нетто-основі, але для якого контрагент має опціон вимагати його поставки на загальну суму),
- то суб'єкт господарювання зазначає цей факт і надає кількісну інформацію, яка дає змогу користувачам його фінансової звітності оцінити величину цього ризику, окрім випадків коли ця інформація включена в аналізі строків погашення за контактами, що їх вимагає пункт 39(a) або (б).
- Б11 Складаючи аналіз строків погашення, що його вимагає пункт 39(a) і (б), суб'єкт господарювання застосовує своє судження, щоб визначити відповідну кількість часових інтервалів. Наприклад, суб'єкт господарювання може визначити, що відповідними будуть такі часові інтервали:
- (а) не більше одного місяця;
 - (б) більше одного місяця, але не більше трьох місяців;
 - (в) більше трьох місяців, але не більше одного року; та
 - (г) більше одного року, але не більше п'яти років.
- Б11А Дотримуючись вимог пункту 39(a) та (б), суб'єкт господарювання не відокремлює вбудовані похідні фінансові інструменти від гібридних (комбінованих) фінансових інструментів. Для таких інструментів суб'єкт господарювання застосовує пункт 39(a).
- Б11Б Пункт 39(б) вимагає, щоб суб'єкт господарювання розкривав кількісний аналіз строків погашення похідних фінансових зобов'язань, що показує строки погашення, що залишилися за контрактами, якщо строки погашення за контрактами є суттєвими для розуміння часу грошових потоків. Наприклад, це буде так для:
- (а) процентного свопу зі строком погашення 5 років у хеджуванні грошового потоку фінансового активу чи зобов'язання зі змінною процентною ставкою.
 - (б) усіх кредитних зобов'язань.
- Б11В Пункт 39(a) і (б) вимагає, щоб суб'єкт господарювання розкривав аналізи строків погашення фінансових зобов'язань, які показують строки погашення, що залишилися за контрактами, для деяких фінансових зобов'язань. У такому розкритті інформації:
- (а) якщо контрагент має можливість вибрати час, коли сума сплачується, то таке зобов'язання відносять на найбільш ранній період, у якому від суб'єкта господарювання можуть вимагати сплатити цю суму. Наприклад, фінансові зобов'язання, що їх суб'єкт господарювання повинен сплатити на вимогу (наприклад, депозити "до запитання"), включаються у найбільш ранній часовий інтервал.
 - (б) якщо суб'єкт господарювання зобов'язаний сплачувати суми частинами, то кожен частину відносять на найбільш ранній період, у якому від суб'єкта господарювання можуть вимагати сплатити таку частину. Наприклад, невикористане кредитне зобов'язання включають у той часовий інтервал, до якого належить найбільш рання дата, коли можуть вимагати його виконання;
 - (в) для випущених договорів фінансової гарантії максимальну суму гарантії відносять на найбільш ранній період, у якому гарантія може вимагатися.
- Б11Г Суми за контрактами, розкриті в аналізах строків погашення, що їх вимагає пункт 39(a) і (б), – це договірні недисконтовані грошові потоки, наприклад:
- (а) валові зобов'язання з оренди (до вирахування фінансових нарахувань);
 - (б) ціни, вказані у форвардних контрактах на придбання фінансових активів за грошові кошти;
 - (в) чисті суми для процентних свопів, за якими сплачують плаваючу ставку відсотка в обмін на отримання фіксованої ставки відсотка, щодо яких відбувається обмін чистих грошових потоків;

- (г) суми за контрактами до обміну в похідному фінансовому інструменті (наприклад, валютному свопі), щодо яких обмінюються валові грошові потоки; та
- (г) валові зобов'язання з кредитування.

Такі недисконтовані грошові потоки відрізняються від суми, включеної у звіт про фінансовий стан, оскільки сума у такому звіті базується на дисконтованих грошових потоках. Якщо сума до сплати є нефіксованою, розкрита сума визначається шляхом посилення на умови, що існують на кінець звітного періоду. Наприклад, якщо сума до сплати змінюється зі змінами індексу, розкрита сума має базуватися на рівні індексу на кінець звітного періоду.

- Б11Г Пункт 39(в) вимагає, щоб суб'єкт господарювання описував, як він здійснює управління ризиком ліквідності, притаманним статтям, розкритим у кількісній інформації, яку вимагає пункт 39(а) і (б). Суб'єкт господарювання розкриває аналіз строків погашення утримуваних ним фінансових активів для управління ризиком ліквідності (наприклад, фінансових активів, які можна легко продати, або таких, що, як очікуються, генеруватимуть надходження грошових потоків для покриття вибуття грошових потоків за фінансовими зобов'язаннями), якщо така інформація необхідна для того, аби користувачі його фінансової звітності могли оцінити характер і величину ризику ліквідності.
- Б11Д Інші чинники, що їх суб'єкт господарювання може врахувати, розкриваючи інформацію, яку вимагає пункт 39(в), включають, але не обмежуються, тим, чи суб'єкт господарювання:
- (а) має реалізовані можливості позики (наприклад, програму з випуску комерційних паперів) або інші кредитні лінії (наприклад, кредитні лінії "стенд-бай"), до яких він може мати доступ, щоб задовольнити потреби у ліквідності;
 - (б) має депозити в центральних банках для задоволення потреб у ліквідності;
 - (в) має дуже різноманітні джерела фінансування;
 - (г) має значні концентрації ризику ліквідності своїх активів або своїх джерел фінансування;
 - (г) має процеси внутрішнього контролю та плани дій на випадок непередбачених подій для управління ризиком ліквідності;
 - (д) має інструменти, що містять умови прискореного погашення (наприклад, при зниженні кредитного рейтингу суб'єкта господарювання);
 - (е) має інструменти, що можуть вимагати внесення застави (наприклад, вимоги сплати маржі для похідних фінансових інструментів);
 - (е) має інструменти, які дозволяють суб'єктові господарювання вибирати, погашає він свої фінансові зобов'язання, надаючи грошові кошти (чи інший фінансовий актив), чи надаючи свої власні акції; або
 - (ж) має інструменти, що є предметом основних угод про взаємну компенсацію.

Б12–Б16 [Вилучено]

Ринковий ризик: аналіз чутливості (пункти 40 та 41)

- Б17 Пункт 40(а) вимагає аналізу чутливості для кожного типу ринкового ризику, до якого суб'єкт господарювання є вразливим. Відповідно до пункту Б3, суб'єкт господарювання вирішує, як він узагальнює інформацію для відображення загальної картини, не поєднуючи інформацію з різними характеристиками про вразливість до ризиків, що виникають унаслідок суттєво відмінних економічних середовищ. Наприклад:
- (а) суб'єкт господарювання, який торгує фінансовими інструментами, може розкривати цю інформацію окремо для фінансових інструментів, утримуваних для торгівлі, та для фінансових інструментів, які не утримуються для торгівлі.
 - (б) суб'єкт господарювання не узагальнюватиме його вразливість до ринкових ризиків від гіперінфляційних регіонів із вразливістю до тих самих ринкових ризиків від регіонів з дуже низькою інфляцією.

Якщо суб'єкт господарювання вразливий лише до одного типу ринкового ризику тільки в одному економічному середовищі, він не наводитиме дезагрегованої інформації.

- Б18 Пункт 40(а) вимагає аналізу чутливості, щоб показати вплив на прибуток або збиток і власний капітал обґрунтовано можливих змін у відповідній змінній ризику (наприклад, переважних ринкових ставках відсотка, валютних курсах, цінах капіталу або цінах товару). З цією метою:

- (а) не вимагається, щоб суб'єкти господарювання визначали, яким був би прибуток або збиток за період, якби відповідні змінні ризику були іншими. Навпаки, суб'єкти господарювання розкривають вплив на прибуток або збиток та власний капітал на кінець звітної періоду, припускаючи, що обґрунтовано можлива зміна відповідної змінної ризику відбулася на кінець звітної періоду та застосовувалася до вразливостей до ризику, що існували на цю дату. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання має зобов'язання із плаваючою ставкою відсотка на кінець року, то він розкриватиме вплив на прибуток або збиток (тобто витрати на проценти) за поточний рік, який би мав місце за умови, якщо б ставки відсотка змінювалися на обґрунтовано можливі суми;
- (б) не вимагається, щоб суб'єкти господарювання розкривали інформацію про вплив на прибуток або збиток та власний капітал для кожної зміни в межах діапазону обґрунтовано можливих змін відповідної змінної ризику. Достатнім буде розкриття інформації про вплив змін на крайніх значеннях обґрунтовано можливого діапазону.
- Б19 Визначаючи, якою є обґрунтовано можлива зміна у відповідній змінній ризику, суб'єкт господарювання розглядає:
- (а) економічні середовища, у яких він здійснює свою діяльність. Обґрунтовано можлива зміна не повинна містити малоімовірні сценарії чи сценарії “найгіршого випадку” або “стрестестування”. Більш того, якщо темп зміни основної змінної ризику стабільний, суб'єктові господарювання немає необхідності змінювати обрану обґрунтовано можливу зміну в змінній ризику. Наприклад, припустимо, що ставки відсотка становлять 5 відсотків і суб'єкт господарювання визначає, що обґрунтовано можливим є коливання ставок відсотка на ± 50 базисних пунктів. Він розкриватиме вплив на прибуток або збиток і власний капітал, якщо ставки відсотка мали змінитися на 4,5 відсотків або 5,5 відсотків. У наступному періоді ставки відсотка збільшилися до 5,5 відсотків. Суб'єкт господарювання продовжує вважати, що ставки відсотка можуть коливатися на ± 50 базисних пунктів (тобто що темп зміни ставок відсотка є стабільним). Суб'єкт господарювання розкриватиме вплив на прибуток або збиток і власний капітал, якщо ставки відсотка мали змінитися до 5 відсотків або 6 відсотків. Не вимагатиметься, щоб суб'єкт господарювання переглядав свою оцінку того, що ставки відсотка можуть обґрунтовано коливатися на ± 50 базисних пунктів, якщо немає свідчення того, що ставки відсотка стали значно нестабільнішими;
- (б) часовий інтервал, у межах якого він робить оцінку. Аналіз чутливості має показувати вплив змін, які вважаються обґрунтовано можливими протягом періоду до того часу, коли суб'єкт господарювання подаватиме наступного разу розкриття такої інформації, що, як правило, є наступним річним звітним періодом.
- Б20 Пункт 41 дозволяє суб'єктові господарювання застосовувати аналіз чутливості, який відображає взаємозалежність між змінними ризику (такий як методологія Value-at-Risk (VaR)), якщо він використовує цей аналіз для управління його вразливістю до фінансових ризиків. Він застосовується, навіть якщо така методологія оцінює лише можливість збитку і не оцінює можливості прибутку. Такий суб'єкт господарювання може дотримуватись вимог пункту 41(а) шляхом розкриття інформації про тип використаної VaR моделі (наприклад, чи базується модель на моделюванні методом Монте Карло), пояснення стосовно того, як працює модель, та основні припущення (наприклад, період утримання та рівень довіри). Суб'єкти господарювання можуть також розкривати інформацію за минулі періоди спостережень та вагові коефіцієнти, застосовані до спостережень в межах цього періоду, пояснення того, як розглядалися опціони при обчисленні та які застосовували показники несталості і кореляції (або, як альтернатива, розподіли ймовірностей при моделюванні за методом Монте Карло).
- Б21 Суб'єкт господарювання надає аналізи чутливості в цілому для його бізнесу, але він може надавати різні типи аналізів чутливості для різних класів фінансових інструментів.

Процентний ризик

- Б22 Процентний *ризик* виникає за фінансовими інструментами, за якими нараховуються відсотки, визнаними в звіті про фінансовий стан (наприклад, придбаними або випущеними борговими інструментами), та за деякими фінансовими інструментами, не визнаними у звіті про фінансовий стан (наприклад, деякі кредитні зобов'язання).

Валютний ризик

- Б23 *Валютний ризик* (або ризик обміну іноземних валют) виникає за фінансовими інструментами, які деноміновані в іноземній валюті, тобто у валюті, іншій, ніж функціональна валюта, у якій вони

оцінюються. Для цілей цього МСФЗ, валютний ризик не виникає від фінансових інструментів, які є немонетарними статтями, або від фінансових інструментів, деномінованих у функціональній валюті.

- Б24 Інформація про аналіз чутливості розкривається для кожної валюти, щодо якої суб'єкт господарювання є суттєво вразливим.

Інший ціновий ризик

- Б25 *Інший ціновий ризик* виникає від фінансових інструментів унаслідок змін, наприклад, у цінах товару або цінах капіталу. Відповідно до пункту 40, суб'єкт господарювання може розкривати інформацію про вплив зменшення визначеного індексу на фондовій біржі, ціни товару або іншої змінної ризику. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання надає гарантії ліквідаційної вартості, які являють собою фінансові інструменти, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про збільшення або зменшення вартості активів, до яких застосовується гарантія.
- Б26 Два приклади фінансових інструментів, які спричиняють ціновий ризик власного капіталу – це: (а) утримання власного капіталу в іншому суб'єкті господарювання та (б) інвестиції в траст, який, у свою чергу, утримує інвестиції в інструменти капіталу. Інші приклади включають форвардні контракти та опціони на купівлю чи продаж установленної кількості інструмента власного капіталу, а також свопи, що індексуються за цінами власного капіталу. На справедливую вартість таких фінансових інструментів впливають зміни в ринковій ціні основних інструментів власного капіталу.
- Б27 Відповідно до пункту 40(а), чутливість прибутку або збитку (що виникає, наприклад, від інструментів, оцінених за справедливою вартістю через прибуток або збиток) розкривається окремо від чутливості іншого сукупного доходу (що виникає, наприклад, від інвестицій в інструменти капіталу, зміни справедливої вартості яких подаються в іншому сукупному доході).
- Б28 Фінансові інструменти, що їх суб'єкт господарювання класифікує як інструменти власного капіталу, не переоцінюються. Ні на прибуток або збиток, ані на власний капітал не впливатиме ціновий ризик цих інструментів. Відповідно, аналіз чутливості не потрібний.

Припинення визнання (пункти 42В–42Є)

Подальша участь (пункт 42В)

- Б29 Оцінка подальшої участі у переданому фінансовому активі для цілей вимог до розкриття інформації, викладених у пунктах 42Г–42Є, виконується на рівні суб'єкта господарювання, що звітує. Наприклад, якщо дочірнє підприємство передає непов'язаній третій стороні фінансовий актив, у якому материнська компанія цього дочірнього підприємства має подальшу участь, то дочірнє підприємство не включає участь материнської компанії в оцінці того, чи має воно подальшу участь у переданому активі у своїй окремій фінансовій звітності (тобто коли дочірнє підприємство є суб'єктом господарювання, що звітує). Проте материнська компанія включатиме свою подальшу участь (або подальшу участь іншого члена групи) у фінансовому активі, переданому її дочірнім підприємством, при визначенні того чи має вона подальшу участь у переданому активі у своїй консолідованій фінансовій звітності (тобто коли суб'єктом господарювання, що звітує, є група).
- Б30 Суб'єкт господарювання не має подальшої участі в переданому фінансовому активі, якщо, як частина передавання, він і не утримує жодних договірних прав чи обов'язків, властивих переданому фінансовому активу, і не придбаває жодних нових договірних прав чи обов'язків, пов'язаних з переданим фінансовим активом. Суб'єкт господарювання не має подальшої участі в переданому фінансовому активі, якщо він не має частки участі у майбутніх результатах діяльності переданого фінансового активу і не несе відповідальності за жодних обставин за здійснення платежів стосовно переданого фінансового активу у майбутньому. Визначення “платіж” в даному контексті не включає грошові потоки за переданий фінансовий актив, які суб'єкт господарювання збирає та зобов'язаний перерахувати особі, якій передається фінансовий актив.
- Б30А При передаванні фінансового активу, суб'єкт господарювання може зберегти право на обслуговування цього фінансового активу за платіж, який обумовлюється, наприклад, сервісним договором. Суб'єкт господарювання оцінює сервісний договір відповідно настанов, зазначених у пунктах 42В та В30, щоб визначитись, чи є у нього подальша участь як результат сервісного договору для цілей виконання вимог до розкриття інформації. Наприклад, для цілей виконання вимог для розкриття інформації, сервісна організація має подальшу участь у переданих фінансових активах, якщо вигода сервісу залежить від суми або часу грошових потоків, зібраних з переданого фінансового активу. Так само, для цілей виконання вимог до розкриття інформації слід вважати, що сервісна організація має подальшу участь у переданому фінансовому активі, якщо фіксована винагорода не буде виплачена у повному

обсязі через нерезультативність переданого фінансового активу. У цих прикладах, сервісна організація має інтерес у майбутній результативності переданого фінансового активу. Ця оцінка не залежить від надходжень, які будуть отримані, як очікується, щоб достатньо компенсувати суб'єкту господарювання за наданий сервіс.

- Б31 Подальша участь у переданому фінансовому активі може виникати внаслідок договірних положень в угоді про передавання або в окремій угоді з особою, якій передається фінансовий актив, або третьою стороною, яка була укладена у зв'язку з передаванням.

Передані фінансові активи, визнання яких припинено не повністю (пункт 42Г)

- Б32 Пункт 42Г вимагає розкривати інформацію, коли передані фінансові активи частково або повністю не відповідають критеріям для припинення визнання. Таку інформацію вимагається розкривати на кожну звітну дату, на яку суб'єкт господарювання продовжує визнавати передані фінансові активи, незалежно від того, коли відбулися передавання.

Типи подальшої участі (пункти 42Г–42Є)

- Б33 Пункти 42Г–42Є вимагають розкриття якісної та кількісної інформації для кожного типу подальшої участі у фінансових активах, визнання яких припинено. Суб'єкт господарювання узагальнює свою подальшу участь у типи, які відображають вразливість суб'єкта господарювання до ризиків. Наприклад, суб'єкт господарювання може узагальнити свою подальшу участь за типами фінансових інструментів (наприклад, гарантії або опціони “кол”), або за типами передавання (наприклад, факторинг дебіторської заборгованості, сек'юритизація або надання цінних паперів у позику).

Аналіз строків погашення недисконтованих грошових потоків для викупу переданих активів (пункт 42Г(г))

- Б34 Пункт 42Г(г) вимагає від суб'єкта господарювання розкривати аналіз строків погашення недисконтованих грошових потоків для викупу фінансових активів, визнання яких припинено, або інших сум до сплати особі, якій передаються фінансові активи, визнання яких припинено, стосовно переданих фінансових активів, із зазначенням строків погашення, що залишилися за контрактами, щодо подальшої участі суб'єкта господарювання. Цей аналіз розрізняє грошові потоки, що необхідно буде сплатити (наприклад, форвардні контракти), грошові потоки, що суб'єкт господарювання може бути зобов'язаний сплатити (наприклад, продані опціони “пут”) і грошові потоки, щодо яких суб'єкт господарювання може обрати рішення заплатити (наприклад, придбані опціони “кол”).

- Б35 Щоб визначити належну кількість часових інтервалів при підготовці аналізу строків погашення, що вимагається у пункті 42Г(г), суб'єкт господарювання використовує свої судження. Наприклад, суб'єкт господарювання може визначити, що належними будуть такі часові інтервали строків погашення:

- (а) не більше одного місяця;
- (б) більше одного місяця, але не більше трьох місяців;
- (в) більше трьох місяців, але не більше шести місяців;
- (г) більше шести місяців, але не більше одного року;
- (ґ) більше одного року, але не більше трьох років;
- (д) більше трьох років, але не більше п'яти років; та
- (е) більше п'яти років.

- Б36 Якщо є діапазон можливих строків погашення, то грошові потоки включають на підставі найбільш ранньої дати, коли від суб'єкта господарювання можуть вимагати або коли йому дозволено виконати платіж.

Якісна інформація (пункт 42Г(д))

- Б37 Якісна інформації, яку вимагає пункт 42Г(д), включає опис фінансових активів, визнання яких припинене, а також характер і мету утримання подальшої участі після передавання цих активів. Вона також включає опис ризиків, до яких суб'єкт господарювання є вразливим, в тому числі:

- (а) опис того, як суб'єкт господарювання здійснює управління ризиком, притаманним його подальшій участі у фінансових активах, визнання яких припинене;
- (б) чи необхідно суб'єктові господарювання нести збитки раніше, ніж інші сторони, а також ранжування і суми збитків, понесених сторонами, ранг часток участі яких є нижчим, ніж частка участі суб'єкта господарювання в цьому активі (тобто його подальшої участі у цьому активі);
- (в) опис будь-яких умов, пов'язаних із зобов'язаннями надати фінансову підтримку або викупити переданий фінансовий актив, що можуть спричинити їх активізацію.

Прибуток або збиток від припинення визнання (пункт 42E(a))

- Б38 Пункт 42E(a) вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про прибуток або збиток від припинення визнання фінансових активів, у яких суб'єкт господарювання має подальшу участь. Суб'єкт господарювання розкриває той факт, що прибуток або збиток від припинення визнання виник внаслідок того, що справедлива вартість компонентів раніше визнаного активу (тобто частка участі в активі, визнання якого припинено, та частка участі, утримувана суб'єктом господарювання) відрізнялась від справедливої вартості раніше визнаного активу в цілому. У такій ситуації суб'єкт господарювання також розкриває інформацію про те, чи включали оцінки справедливої вартості значущі вхідні дані, які не базувалися на спостережних ринкових даних, як описано в пункті 27A.

Допоміжна інформація (пункт 42E)

- Б39 Розкриття інформації, що вимагається в пунктах 42Г–42Е, може бути недостатнім для досягнення цілей розкриття, викладених у пункті 42Б. Якщо це так, то суб'єкт господарювання розкриває інформацію про те, чи необхідна додаткова інформація для досягнення цілей розкриття інформації. Суб'єкт господарювання вирішує, у світлі своїх обставин, скільки додаткової інформації йому необхідно надати, щоб забезпечити потреби користувачів в інформації, і скільки уваги він приділить різним аспектам такої додаткової інформації. Необхідно підкреслити потребу у збалансованості між переобтяженістю фінансової звітності надмірними подробицями, які, можливо, і не стануть у пригоді користувачам фінансової звітності, і приховуванням інформації внаслідок надмірного узагальнення.

Залік взаємних вимог фінансових активів та фінансових зобов'язань (пункти 13A–13Д)

Сфера застосування (пункт 13A)

- Б40 Розкриття інформації, що вимагається в пунктах 13Б–13Г, є обов'язковим для всіх визнаних фінансових інструментів, які згортаються відповідно до пункту 42 МСБО 32. Крім того, фінансові інструменти, які належать до сфери застосування вимог розкриття інформації, викладених у пунктах 13Б–13Г, якщо вони є предметом забезпеченої правовою санкцією основної угоди про взаємну компенсацію або подібної угоди, яка охоплює подібні фінансові інструменти та операції, незалежно від того, чи згортаються ці фінансові інструменти відповідно до пункту 42 МСБО 32.
- Б41 Подібні угоди, про які йдеться в пунктах 13A та Б40, – це, зокрема, угоди про кліринг похідних фінансових інструментів, глобальні основні угоди про викуп, глобальні основні угоди про надання цінних паперів у позику, а також будь-які права, пов'язані з фінансовою заставою. Подібні фінансові інструменти та операції, про які йдеться в пункті Б40, – це, зокрема, похідні фінансові інструменти, угоди про продаж та викуп, угоди про зворотний продаж та викуп, позики цінних паперів, а також угоди про надання цінних паперів у позику. Прикладами фінансових інструментів, які не належать до сфери застосування пункту 13A, є кредити та депозити клієнтів у тій самій установі (окрім випадків, коли вони згортаються у звіті про фінансовий стан), а також фінансові інструменти, які є лише предметом угоди про заставу.

Розкриття кількісної інформації для визнаних фінансових активів та визнаних фінансових зобов'язань, що належать до сфери застосування пункту 13A (пункт 13B)

- Б42 На фінансові інструменти, інформація про які розкривається відповідно до пункту 13B, можуть поширюватися різні вимоги щодо оцінки (наприклад, кредиторська заборгованість, пов'язана з угодою про викуп, може бути оцінена за амортизованою собівартістю, тоді як похідний інструмент буде оцінений за справедливою вартістю). Суб'єкт господарювання має включати інструменти за їхніми

визнаними сумами та описувати будь-які отримані в результаті різниці оцінок у відповідному розкритті інформації.

Розкриття валових сум визнаних фінансових активів та визнаних фінансових зобов'язань, що належать до сфери застосування пункту 13А (пункт 13В(а))

- Б43 Суми, що їх вимагає пункт 13В(а), пов'язані з визнаними фінансовими інструментами, які згортаються відповідно до пункту 42 МСБО 32. Суми, що їх вимагає пункт 13В(а), також пов'язані з визнаними фінансовими інструментами, які є предметом забезпеченої правовою санкцією основної угоди про взаємну компенсацію або подібної угоди, незалежно від того, чи відповідають вони критеріям заліку взаємних вимог. Проте розкриття інформації, що вимагається в пункті 13В(а), не пов'язане ні з якими сумами, визнаними внаслідок угоди про застава, що не відповідають критеріям згортання, викладеним в пункті 42 МСБО 32. Натомість, такі суми необхідно розкривати відповідно до пункту 13В(г).

Розкриття сум, які згортаються відповідно до критеріїв, визначених пунктом 42 МСБО 32 (пункт 13В(б))

- Б44 Пункт 13В(б) вимагає, щоб суб'єкти господарювання розкривали суми, згорнуті відповідно до пункту 42 МСБО 32, коли вони визначають чисті суми, що подаються у звіті про фінансовий стан. Суми визнаних фінансових активів і визнаних фінансових зобов'язань, що підлягають заліку за однією і тією ж угодою, розкриватимуться і в інформації про фінансовий актив, і в інформації про фінансове зобов'язання. Проте розкриті суми (наприклад, в таблиці) обмежуються сумами, що підлягають заліку взаємних вимог. Наприклад, суб'єкт господарювання може мати визнаний похідний актив і визнане похідне зобов'язання, які відповідають критеріям згортання у пункті 42 МСБО 32. Якщо валова сума похідного активу більша, ніж валова сума похідного зобов'язання, то таблиця, у якій розкривається інформація про фінансовий актив, міститиме всю суму похідного активу (відповідно до пункту 13В(а)) та всю суму похідного зобов'язання (відповідно до пункту 13В(б)). Однак, хоча таблиця, у якій розкривається інформація про фінансове зобов'язання, міститиме всю суму похідного зобов'язання (відповідно до пункту 13В(а)), вона міститиме лише таку суму похідного активу (відповідно до пункту 13В(б)), яка дорівнює сумі похідного зобов'язання.

Розкриття чистих сум, поданих у звіті про фінансовий стан (пункт 13В(в))

- Б45 Якщо суб'єкт господарювання має інструменти, які належать до сфери застосування цих вимог щодо розкриття інформації (як визначено в пункті 13А), але не відповідають критеріям заліку взаємних вимог, викладеним у пункті 42 МСБО 32, то суми, розкриття яких вимагає пункт 13В(в), будуть рівними сумах, розкриття яких вимагає пункт 13В(а).
- Б46 Суми, розкриття яких вимагає пункт 13В(в), повинні бути узгоджені з сумами у окремих статтях, поданих у звіті про фінансовий стан. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання визначить, що об'єднання у групи сум окремих статей фінансового звіту (або їх подання як окремих статей) надасть більш доречну інформацію, то він повинен узгодити об'єднані у групи суми чи суми, подані як окремі статті, розкриття яких вимагає пункт 13В(в) знову ж таки з сумами окремих статей, поданих у звіті про фінансовий стан.

Розкриття сум, які є предметом забезпеченої правовою санкцією основної угоди про взаємну компенсацію або подібної угоди, і які інакше не були в включені в пункт 13В(б)) (пункт 13В(г))

- Б47 Пункт 13В(г) вимагає, щоб суб'єкти господарювання розкривали суми, які є предметом забезпеченої правовою санкцією основної угоди про взаємну компенсацію або подібної угоди, які інакше не були включені в пункт 13В(б). Пункт 13В(г)(і) стосується сум, пов'язаних з визнаними фінансовими інструментами, які не відповідають деяким або всім критеріям заліку взаємних вимог, викладеним в пункті 42 МСБО 32 (наприклад, нинішні права на залік взаємних вимог, що не відповідають критерію, викладеному в пункті 42(б) МСБО 32, або умовні права на залік взаємних вимог, які можуть бути забезпечені правовою санкцією, є та можуть бути реалізовані лише у випадку невиконання зобов'язань або лише у випадку неплатоспроможності чи банкрутства будь-якого з контрагентів).
- Б48 Пункт 13В(г)(іі) стосується сум, пов'язаних з фінансовою заставою, у тому числі заставою грошовими коштами, – як отриманими, так і наданими у застава. Суб'єкт господарювання розкриває справедливую вартість таких фінансових інструментів, що отримані або надані як застава. Суми, розкриті відповідно до пункту 13В(г)(іі), мають бути пов'язані з фактичною заставою, отриманою або наданою, а не з будь-

якою кредиторською чи дебіторською заборгованістю, що виникла внаслідок цього і визнана з метою повернення або отримання назад такої застави.

Обмеження сум, що розкриваються відповідно до пункту 13В(г)

- Б49 Розкриваючи суми відповідно до вимог пункту 13В(г), суб'єкт господарювання повинен враховувати впливи надмірного надання або отримання фінансового інструменту у заставу. Для цього суб'єкт господарювання спершу вираховує суми, розкриті відповідно до пункту 13В(г)(і), із суми, розкритої відповідно до пункту 13В(в). Потім суб'єкт господарювання обмежує суми, розкриті відповідно до пункту 13В(г)(іі), до суми, що залишилась, у пункті 13В(в) для відповідного фінансового інструмента. Проте, якщо права на заставу можуть бути посилені через фінансові інструменти, такі права можна включити в інформацію, яка розкривається відповідно до пункту 13Г.

Розкриття прав на залік взаємних вимог, які є предметом забезпечених правовою санкцією основних угод про взаємну компенсацію зобов'язань або подібних угод (пункт 13Г)

- Б50 Суб'єкт господарювання має описати типи прав на залік взаємних вимог та подібних угод, розкритих відповідно до пункту 13В(г), в тому числі характер таких прав. Наприклад, суб'єкт господарювання має описати свої умовні права. Для інструментів, на які поширюються права на залік взаємних вимог, що не пов'язані з майбутньою подією, але не відповідає решті критеріїв, викладених в пункті 42 МСБО 32, суб'єкт господарювання описує причину (причини) того, чому ці критерії не виконуються. Для фінансової застави, отриманої чи наданої, суб'єкт господарювання описує умови угоди про заставу (наприклад, якщо застava є обмеженою).

Розкриття інформації за типом фінансових інструментів або за контрагентами

- Б51 Кількісна інформація, розкриття якої вимагає пункт 13В(а)–(г), може бути об'єднана в групи за типом фінансових інструментів або операцій (наприклад, похідні фінансові інструменти, угоди про викуп та зворотний викуп або угоди про позики цінних паперів чи надання цінних паперів у позику).
- Б52 Як альтернативний варіант, суб'єкт господарювання може групувати кількісну інформацію, розкриття якої вимагає пункт 13В(а)–(в), за типом фінансових інструментів, а кількісну інформацію, розкриття якої вимагає пункт 13В(в)–(г) – за типом контрагента. Якщо суб'єкт господарювання надає необхідну інформацію за контрагентами, то від нього не вимагається вказувати імена контрагентів. Однак позначення контрагентів (Контрагент А, Контрагент Б, Контрагент В тощо) має лишатися незмінним з року в рік за подані роки для забезпечення зіставності. Розкриття кількісної інформації слід подавати таким чином, щоб наступну інформацію можна було надавати про типи контрагентів. Якщо суми, розкриття яких вимагає пункт 13В(в)–(г), подаються за контрагентом, то суми, які, взяті окремо, є важливими для розуміння сукупних сум за контрагентом, слід розкривати окремо, а решту сум, кожна з яких, взята окремо, не є важливою, слід об'єднувати у групу в одному рядку.

Інше

- Б53 Розкриття конкретної інформації, якої вимагають пункти 13В–13Г, – це мінімальні вимоги. Щоб досягти мети, поставленої в пункті 13Б, суб'єктові господарювання, можливо, необхідно доповнити таку інформацію додатковою (якісною) інформацією, залежно від умов, які забезпечені правовою санкцією основних угод про взаємну компенсацію та відповідних угод, у тому числі інформацією про характер прав на залік взаємних вимог, а також їхній вплив або потенційний вплив на фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 8

Операційні сегменти

Основний принцип

- 1 Суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію, щоби надати можливість користувачам фінансової звітності оцінити характер та фінансовий вплив економічної діяльності, якою він займається, а також економічні умови, за яких він функціонує.

Сфера застосування

- 2 Цей МСФЗ застосовується:
- (a) до окремих чи індивідуальних звітів суб'єкта господарювання:
 - (i) боргові інструменти чи інструменти власного капіталу якого обертаються на відкритому ринку (на вітчизняній чи зарубіжній фондовій біржі або ж на позабіржовому ринку, в тому числі на місцевому та регіональному ринках), або
 - (ii) який подає або перебуває в процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або іншого регуляторного органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок; та
 - (б) до консолідованої фінансової звітності групи з материнським підприємством:
 - (i) боргові інструменти чи інструменти власного капіталу якого обертаються на відкритому ринку (на вітчизняній чи зарубіжній фондовій біржі або ж на позабіржовому ринку, в тому числі на місцевому та регіональному ринках), або
 - (ii) яке подає або перебуває в процесі подання консолідованої фінансової звітності до комісії з цінних паперів або іншого регуляторного органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок.
- 3 Якщо суб'єкт господарювання, від якого не вимагається застосовувати цей МСФЗ, вибирає розкриття інформації про сегменти, що не відповідає вимогам цього МСФЗ, йому не слід описувати таку інформацію як інформацію за сегментами.
- 4 Якщо фінансовий звіт містить як консолідовану фінансову звітність материнського підприємства, на які поширюється сфера застосування цього МСФЗ, так і окрему фінансову звітність материнського підприємства, інформація за сегментами має надаватися лише в консолідованій фінансовій звітності.

Операційні сегменти

- 5 Операційний сегмент – це компонент суб'єкта господарювання:
- (a) який займається економічною діяльністю, від якої він може заробляти доходи та нести витрати (включаючи доходи та витрати, пов'язані з операціями з іншими компонентами того самого суб'єкта господарювання);
 - (б) операційні результати якого регулярно переглядаються вищим керівником з операційної діяльності суб'єкта господарювання для прийняття рішень про ресурси, які слід розподілити на сегмент, та оцінювання результатів його діяльності; та
 - (в) про який доступна дискретна фінансова інформація.
- Операційний сегмент може стосуватися економічної діяльності, яка ще не генерує доходи, наприклад, операції з освоєння виробництва можуть бути операційними сегментами до отримання доходів.
- 6 Не кожна складова суб'єкта господарювання обов'язково є операційним сегментом або частиною операційного сегмента. Наприклад, головне управління чи деякі функціональні підрозділи корпорації можуть не отримувати доходи або отримувати доходи, що є лише випадковими для діяльності суб'єкта господарювання і не будуть операційними сегментами. Для цілей цього МСФЗ, програми суб'єкта господарювання з виплат по закінченні трудової діяльності не є операційними сегментами.

- 7 Термін “вищий керівник з операційної діяльності” визначає функцію, причому необов’язково менеджера на конкретній посаді. Ця функція полягає в розподілі ресурсів на операційні сегменти та оцінюванні результатів діяльності операційних сегментів суб’єкта господарювання. Часто вищий керівник з операційної діяльності суб’єкта господарювання є його головним виконавчим директором чи головним операційним директором, але, наприклад, він може бути представлений групою виконавчих директорів або іншими посадовими особами.
- 8 Для багатьох суб’єктів господарювання три характеристики операційних сегментів, описані в пункті 5, чітко визначають їхні операційні сегменти. Проте суб’єкт господарювання може складати звіти, в яких види його економічної діяльності представлені різноманітними способами. Якщо вищий керівник з операційної діяльності використовує кілька видів інформації за сегментами, інші чинники можуть визначати одну групу компонентів як таку, що становить операційні сегменти суб’єкта господарювання, включаючи характер видів економічної діяльності кожного компонента, наявність менеджерів, відповідальних за них, та інформацію, що подається раді директорів.
- 9 Як правило, в операційному сегменті є менеджер сегмента, який підзвітний безпосередньо вищому керівникові, відповідальному за прийняття операційних рішень, та підтримує з ним регулярний контакт для обговорення операційної діяльності, фінансових результатів, прогнозів або планів щодо сегмента. Термін “менеджер сегмента” визначає функцію, причому необов’язково менеджера на конкретній посаді. Вищий керівник з операційної діяльності також може бути менеджером сегмента в деяких операційних сегментах. Один менеджер може бути менеджером сегмента кількох операційних сегментів. Якщо характеристики, наведені в пункті 5 застосовуються до кількох груп компонентів організації, але є лише одна група, за яку відповідають менеджери сегмента, саме ця група компонентів становить операційні сегменти.
- 10 Характеристики, наведені в пункті 5, можуть стосуватися двох або кількох груп компонентів, що частково дублюють одна одну, щодо яких менеджери несуть відповідальність. Таку структуру іноді називають матричною формою організації. Наприклад, у деяких суб’єктів господарювання, одні менеджери відповідають за різні асортименти продуктів і послуг на міжнародному рівні, тоді як інші менеджери відповідають за конкретні географічні регіони. Вищий керівник з операційної діяльності регулярно аналізує операційні результати обох груп компонентів, і фінансова інформація також надається щодо обох груп. У такій ситуації суб’єктові господарювання слід визначити, яка група компонентів становить операційний сегмент, виходячи з основного принципу.

Звітні сегменти

- 11 Суб’єктові господарювання слід наводити окремо інформацію про кожен операційний сегмент, який:
- (а) визначений відповідно до пунктів 5-10 або є результатом угруповання двох або кількох сегментів відповідно до пункта 12; та
 - (б) перевищує кількісні пороги, зазначені в пункті 13.
- Пункти 14-19 визначають інші ситуації, в яких слід наводити окрему інформацію про операційний сегмент.

Критерії агрегування

- 12 Операційні сегменти часто демонструють схожі довгострокові фінансові результати діяльності, якщо їхні економічні характеристики подібні. Наприклад, від двох операційних сегментів, що мають подібні економічні властивості, можна очікувати подібні показники довгострокових середніх валових прибутків. Два або кілька операційних сегментів можна об’єднати в один операційний сегмент, якщо агрегування узгоджується з основним принципом цього МСФЗ, економічні характеристики сегментів подібні та сегменти подібні за кожним з таких аспектів:
- (а) характером продуктів і послуг;
 - (б) характером виробничих процесів;
 - (в) типом або класом клієнта їх продуктів і послуг;
 - (г) методами, застосовуваними для розповсюдження продукції або надання послуг; та
 - (ґ) характером правового середовища, наприклад, банківські, страхові або комунальні послуги (якщо доречно).

Кількісні пороги

- 13 Суб'єкт господарювання відображає в звітності окремо інформацію про операційний сегмент, який відповідає будь-якому з таких кількісних порогів:
- (а) його відображений у звітності дохід, включаючи як продажі зовнішнім клієнтам, так і міжсегментні продажі або трансфертні операції, становить 10% (або більше) сукупного (внутрішнього та зовнішнього доходу) всіх операційних сегментів;
 - (б) абсолютна величина відображеного в звітності прибутку або збитку становить 10% (або більше) більшої за абсолютною величиною суми: і) сукупного відображеного у звітності прибутку всіх операційних не збиткових сегментів, та іі) сукупного відображеного у звітності збитку всіх операційних збиткових сегментів;
 - (в) його активи становлять 10% (або більше) сукупних активів усіх операційних сегментів.
- Операційні сегменти, які не відповідають жодному з кількісних порогів, можуть вважатися звітними та розкриватися окремо, якщо управлінський персонал вважає, що інформація про цей сегмент буде корисною користувачам фінансової звітності.
- 14 Суб'єкт господарювання може об'єднувати інформацію про операційні сегменти, які не відповідають кількісним порогам, з інформацією про інші операційні сегменти, які не відповідають кількісним порогам, з метою створення звітного сегмента, тільки якщо операційні сегменти мають подібні економічні характеристики та задовольняють більшість критеріїв агрегування наведених у пункті 12.
- 15 Якщо сукупний зовнішній дохід, відображений в звітності за операційними сегментами, становить менше 75% доходу суб'єкта господарювання, додаткові операційні сегменти слід визначати як звітні сегменти (навіть якщо вони не відповідають критеріям, наведеним у пункті 13), доки принаймні 75% доходу суб'єкта господарювання не будуть включені до звітних сегментів.
- 16 Інформацію про інші види економічної діяльності та операційні сегменти, які не є звітними, об'єднують та розкривають у категорії "всі інші сегменти" окремо від інших статей, що вимагають узгодження, відповідно до пункту 28. Слід наводити опис джерел доходу, включеного до категорії "всі інші сегменти".
- 17 Якщо управлінський персонал вважає, що операційний сегмент, визначений як звітний сегмент в безпосередньо попередньому періоді, зберігає своє значення, інформацію про цей сегмент слід подовжувати відображати у звітності окремо в поточному періоді, навіть якщо він більше не відповідає критеріям позначення у звітності, наведеним у пункті 13.
- 18 Якщо операційний сегмент визначений як звітний сегмент у поточному періоді відповідно до кількісних порогів, дані за сегментами за попередній період, подані з метою порівняння, слід перераховувати для позначення нового звітного сегмента як окремого сегмента, навіть якщо в попередньому періоді цей сегмент не відповідав критеріям, наведеним у пункті 13, крім випадків, коли необхідна інформація є недоступною та витрати на її розробку будуть надмірними.
- 19 Може існувати практична межа кількості звітних сегментів, інформацію про які суб'єкт господарювання розкриває окремо, поза якою інформація за сегментами може стати надто деталізованою. Хоча точна межа не визначена, коли кількість сегментів, що є звітними відповідно до пунктів 13-18, перевищує десять, суб'єктові господарювання слід оцінити чи не була досягнута практична межа.

Розкриття інформації

- 20 Суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію, щоби надати можливість користувачам його фінансової звітності оцінити характер і фінансовий вплив видів економічної діяльності, якими він займається, та економічні умови, за яких він здійснює свою діяльність.
- 21 З метою реалізації принципу пункту 20, суб'єкт господарювання за кожен період, за який подається звіт про сукупний дохід, розкриває таку інформацію:
- (а) загальну інформацію, опис якої наведений у пункті 22;
 - (б) інформацію про відображений у звітності прибуток або збиток сегмента, в тому числі визначені доходи та витрати, включені до відображеного в звітності прибутку або збитку сегмента, активи сегмента, зобов'язання сегмента та основу оцінку, як наведено в пунктах 23-27; та
 - (в) узгодження загальних сум доходів сегмента, відображеного в звітності прибутку або збитку сегмента, активів сегмента, зобов'язань сегмента та інших суттєвих показників сегмента з відповідними сумами суб'єкта господарювання, як зазначено в пункті 28.

Узгодження сум у звіті про фінансовий стан за звітними сегментами із сумами в звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання вимагаються на кожну дату, на яку подається звіт про фінансовий стан. Інформацію за попередні періоди слід перераховувати, як наведено в пунктах 29 і 30.

Загальна інформація

- 22 Суб'єкт господарювання розкриває таку загальну інформацію:
- (а) чинники, використані для визначення звітних сегментів суб'єкта господарювання, включаючи основу організації (наприклад, чи визначає управлінський персонал організацію суб'єкта господарювання, беручи за основу відмінності продуктів та послуг, географічних регіонів, правового середовища, або комбінації декількох чинників, та чи об'єднувались операційні сегменти);
 - (аа) судження, складені управлінським персоналом при застосуванні критеріїв агрегування, викладених у пункті 12. Сюди входить стислий опис операційних сегментів, загрегованих у такий спосіб, а також економічні показники, оцінені при визначенні того, що загреговані операційні сегменти мають однакові економічні характеристики; та
 - (б) види продуктів і послуг, від яких кожен звітний сегмент отримує доходи.

Інформація про прибуток або збиток, активи та зобов'язання

- 23 Суб'єкт господарювання відображає у звітності оцінку прибутку або збитку за кожним звітним сегментом. Суб'єкт господарювання відображає в звітності оцінку сукупних активів і зобов'язань за кожним звітним сегментом, якщо такі суми регулярно надаються вищому керівникові з операційної діяльності. Суб'єкт господарювання також розкриває інформацію, наведену далі, про кожен звітний сегмент, якщо визначені суми включаються до оцінки прибутку або збитку сегмента, що її переглядає вищий керівник з операційної діяльності, або ж вони регулярно надаються вищому керівникові з операційної діяльності, навіть якщо вони не включені до оцінки прибутку або збитку сегмента:
- (а) доходи від зовнішніх клієнтів;
 - (б) доходи від операцій з іншими операційними сегментами того самого суб'єкта господарювання;
 - (в) процентний дохід;
 - (г) процентні витрати;
 - (ґ) амортизація;
 - (д) суттєві статті доходів і витрат, інформація про які розкрита відповідно до пункту 97 МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (переглянутого в 2007 р.);
 - (е) частку суб'єкта господарювання в прибутку чи збитку асоційованих та спільних підприємств, облік яких ведеться за методом участі в капіталі;
 - (є) витрати на податок на прибуток чи дохід від нього;
 - (ж) суттєві негрошові статті, крім амортизації.

Суб'єкт господарювання відображає у звітності процентний дохід окремо від процентних витрат за кожним звітним сегментом, за винятком випадків, коли більшість доходів сегмента складається з процентів, а вищий керівник з операційної діяльності головним чином спирається на суму чистого процентного доходу під час оцінювання результатів діяльності сегмента та прийняття рішень про ресурси, які слід розподілити на сегмент. У такій ситуації суб'єкт господарювання може відображати в звітності цей дохід сегмента від процентів за вирахуванням процентних витрат та розкривати інформацію, що він зробив це.

- 24 Суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію про кожен звітний сегмент, якщо визначені суми включені до оцінки активів сегмента, що її переглядає вищий керівник з операційної діяльності, або вони регулярно надаються вищому керівникові з операційної діяльності, навіть якщо вони не включені до оцінки активів сегмента:
- (а) суму інвестицій в асоційовані та спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі;

- (б) суми приросту непоточних активів¹, за винятком фінансових інструментів, відстрочених податкових активів, чистих активів за визначеною виплатою (див. МСБО 19 “*Виплати працівникам*”) та прав, що виникають за страховими контрактами.

Оцінка

- 25 Сума кожної статті сегмента, відображеної в звітності, повинна бути оцінкою, що надається вищому керівникові з операційної діяльності з метою прийняття рішень про розподіл ресурсів на сегмент та оцінювання результатів його діяльності. Коригування та вилучення, зроблені при складанні фінансової звітності суб'єкта господарювання, та розподіл доходів, витрат і прибутків або збитків включаються до визначення відображеного в звітності прибутку чи збитку сегмента, тільки якщо вони включені в оцінку прибутку чи збитку сегмента, що її використовує вищий керівник з операційної діяльності. Так само, лише ті активи та зобов'язання, які включені до оцінки активів сегмента та зобов'язань сегмента, що їх використовує вищий керівник з операційної діяльності, відображаються в звітності за цим сегментом. Якщо суми розподіляються на відображений в звітності прибуток або збиток, активи чи зобов'язання сегмента, їх слід розподіляти на обґрунтованій основі.
- 26 Якщо вищий керівник з операційної діяльності використовує лише одну оцінку прибутку чи збитку операційного сегмента, активів сегмента або зобов'язань сегмента при оцінюванні результатів діяльності сегмента та прийнятті рішень про спосіб розподілу ресурсів, то прибуток або збиток, активи та зобов'язання сегмента слід відображати в звітності у відповідності до такої оцінки. Якщо вищий керівник з операційної діяльності використовує більше однієї оцінки прибутку чи збитку операційних сегментів, активів сегмента або зобов'язань сегмента, то відображені у звітності суми мають відповідати оцінками, які, як вважає управлінський персонал, є найбільш зіставними з тими оцінками, що використовуються під час оцінки відповідних сум у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.
- 27 Суб'єкт господарювання надає пояснення оцінок прибутку чи збитку сегмента, активів сегмента та зобов'язань сегмента за кожним звітним сегментом. Щонайменше суб'єктові господарювання слід розкривати таке:
- основу обліку будь-яких операцій між звітними сегментами;
 - характер будь-яких розбіжностей між оцінками прибутків або збитків звітних сегментів та прибутку чи збитку суб'єкта господарювання до витрат на податок на прибуток чи доходу від нього та припиненої діяльності (якщо це не очевидно з узгодження, наведеного в пункті 28). Ці розбіжності можуть охоплювати облікові політики та політики розподілу централізовано понесених витрат, які необхідні для розуміння відображеної в звітності інформації за сегментами;
 - характер будь-яких розбіжностей між оцінками активів звітних сегментів і активів суб'єкта господарювання (якщо це не очевидно з узгодження, наведеного в пункті 28). Ці розбіжності можуть охоплювати облікові політики та політики розподілу спільно використовуваних активів, які необхідні для розуміння відображеної в звітності інформації за сегментами;
 - характер будь-яких розбіжностей між оцінками зобов'язань звітних сегментів та зобов'язань суб'єкта господарювання (якщо це не очевидно з узгодження, наведеного в пункті 28). Ці розбіжності можуть охоплювати облікові політики та політики розподілу спільно використовуваних зобов'язань, які необхідні для розуміння відображеної в звітності інформації за сегментами;
 - характер будь-яких змін порівняно з попередніми періодами у методах оцінки, використаних для визначення відображеного в звітності прибутку чи збитку сегмента та впливу, якщо він є, цих змін на оцінку прибутку чи збитку сегмента;
 - характер і вплив будь-яких асиметричних розподілів на звітні сегменти. Наприклад, суб'єкт господарювання може розподілити витрати на амортизацію на сегмент, не розподіляючи на цей сегмент відповідні активи, що амортизуються.

Узгодження

- 28 Суб'єкт господарювання надає узгодження усіх таких показників:
- сукупного доходу звітних сегментів із доходом суб'єкта господарювання;

¹ Стосовно активів, класифікованих на основі ліквідності, непоточні активи – це активи, що включають суми, які, за очікуванням, будуть відшкодовані протягом більше ніж дванадцяти місяців після звітного періоду.

- (б) сукупної оцінки прибутку чи збитку звітних сегментів із прибутком або збитком суб'єкта господарювання до витрат на податки (податковий дохід) та припиненої діяльності. Проте, якщо суб'єкт господарювання розподіляє на звітні сегменти такі статті, як витрати на податки (податковий дохід), то суб'єкт господарювання може узгоджувати сукупну оцінку прибутку чи збитку сегментів із прибутком або збитком суб'єкта господарювання після включення цих статей;
- (в) сукупних активів звітних сегментів із активами суб'єкта господарювання, якщо активи сегмента подаються у звітності відповідно до пункта 23;
- (г) сукупних зобов'язань звітних сегментів із зобов'язаннями суб'єкта господарювання, якщо зобов'язання сегмента відображені в звітності відповідно до пункта 23;
- (г) сукупні показники звітних сегментів за кожною іншою суттєвою статтею розкритої інформації з відповідним показником суб'єкта господарювання.

Усі суттєві узгоджувальні статті визначаються та описуються окремо. Наприклад, сума кожного суттєвого коригування, необхідного для узгодження прибутку чи збитку звітного сегмента з прибутком або збитком суб'єкта господарювання, що виникає внаслідок різних облікових політик, має бути окремо визначена та описана.

Перерахування раніше відображеної інформації

- 29 Якщо суб'єкт господарювання змінює структуру своєї внутрішньої організації в спосіб, що спричиняє зміну складу його звітних сегментів, відповідна інформація за минулі періоди, включаючи проміжні періоди, перераховується, крім випадків, коли необхідна інформація є недоступною та витрати на її розробку будуть надмірними. Визначення того, чи є інформація недоступною та чи будуть надмірними витрати на її розробку, слід робити для кожної окремої статті розкриття інформації. Після зміни у складі своїх звітних сегментів суб'єкт господарювання розкриває інформацію, чи були перераховані відповідні статті інформації за сегментами за минулі періоди.
- 30 Якщо суб'єкт господарювання змінив структуру своєї внутрішньої організації в спосіб, що спричиняє зміну складу його звітних сегментів, та якщо інформація за сегментами за минулі періоди, включаючи проміжні періоди, не перерахована для позначення зміни, суб'єкт господарювання розкриває в тому році, в якому відбувається зміна, інформацію за сегментами за поточний період як за старою, так і за новою основою сегментації, крім випадків, коли необхідна інформація є недоступною та витрати на її розробку будуть надмірними.

Розкриття інформації на рівні суб'єкта господарювання

- 31 Пункти 32-34 застосовуються до всіх суб'єктів господарювання, на яких поширюється цей МСФЗ, включаючи тих суб'єктів господарювання, що мають один звітний сегмент. Деякі види економічної діяльності суб'єкта господарювання не організовані ані на основі відмінностей пов'язаних продуктів і послуг, ані на основі відмінностей у географічних регіонах операцій. Такі звітні сегменти суб'єкта господарювання можуть відображати в звітності доходи від суттєво різних продуктів і послуг або кілька звітних сегментів можуть виробляти по суті однакові продукти та послуги. Так само, звітні сегменти суб'єкта господарювання можуть утримувати активи в різних географічних регіонах і відображати в звітності доходи від клієнтів в різних географічних регіонах, або кілька з його звітних сегментів можуть функціонувати в одному і тому ж географічному регіоні. Інформацію, що її вимагають пункти 32-34, надається, тільки якщо вона не надається як частина інформації за звітними сегментами, що її вимагає цей МСФЗ.

Інформація про продукти та послуги

- 32 Суб'єкт господарювання відображає в звітності доходи від зовнішніх клієнтів за кожним продуктом та послугою, чи кожною групою подібних продуктів і послуг, крім випадків, коли необхідна інформація є недоступною та витрати на її розробку будуть надмірними; у такому випадку розкривається інформація про цей факт. Сума доходів, відображена в звітності, базується на фінансовій інформації, використаній для складання фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Інформація про географічні регіони

- 33 Суб'єкт господарювання відображає в звітності таку географічну інформацію, крім випадків, коли необхідна інформація є недоступною та витрати на її розробку будуть надмірними:
- (а) доходи від зовнішніх клієнтів і), що відносяться до країни походження суб'єкта господарювання, та ii) що відносяться до всіх іноземних країн у сукупності, в яких суб'єкт господарювання отримує доходи. Якщо доходи від зовнішніх клієнтів, що відносяться до окремої іноземної країни, є суттєвими, інформація про ці доходи розкривається окремо. Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про основу розподілу доходів від зовнішніх клієнтів між окремими країнами;
 - (б) непоточні активи², за винятком фінансових інструментів, відстрочених податкових активів, активів програм виплат по закінченні трудової діяльності та прав, що виникають за страховими контрактами, і) що розташовані в країні постійного перебування суб'єкта господарювання, та ii) що розташовані в усіх іноземних країнах у сукупності, в яких суб'єкт господарювання утримує активи. Якщо активи в окремій іноземній країні є суттєвими, інформація про ці активи розкривається окремо.

Суми, відображені в звітності, базуються на фінансовій інформації, що її використовують для складання фінансової звітності суб'єкта господарювання. Якщо необхідна інформація недоступна та витрати на її розробку будуть надмірними, інформація про цей факт розкривається. Суб'єкт господарювання може надавати, на додаток до інформації, що її вимагає цей пункт, проміжні підсумки географічної інформації за групами країн.

Інформація про основних клієнтів

- 34 Суб'єкт господарювання надає інформацію про ступінь залежності від своїх основних клієнтів. Якщо доходи від операцій з одним зовнішнім клієнтом досягають 10% (або більше) доходів суб'єкта господарювання, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про цей факт, загальну суму доходів від кожного такого клієнта, та назву сегменту чи сегментів, у яких відображено такі доходи. Суб'єкт господарювання не зобов'язаний розкривати назву основного клієнта або суму доходів, яку відображає кожен сегмент відносно цього клієнта. Для цілей цього МСФЗ, група суб'єктів господарювання, відомих суб'єктові господарювання, що звітує, як такі, що перебувають під спільним контролем, вважається одним клієнтом. Однак, щоб оцінити, чи вважаються одним клієнтом орган державного управління (в тому числі державні агентства і подібні органи – місцеві чи міжнародні) та суб'єкти господарювання, відомі суб'єктові господарювання, що звітує, як такі, що перебувають під контролем цього органу управління, потрібне судження. Оцінюючи це, суб'єкт господарювання, що звітує, розглядає рівень економічної інтеграції між цими суб'єктами господарювання.

Перехідні положення та дата набрання чинності

- 35 Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ у своїй річній фінансовій звітності за періоди, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ у своїй фінансовій звітності за період до 1 січня 2009 р., він розкриває інформацію про цей факт.
- 35А Пункт 23 був змінений унаслідок випуску у квітні 2009 р. документа "Удосконалення МСФЗ". Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для річних періодів, що починаються 1 січня 2010 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до періодів до цієї дати, він розкриває цей факт.
- 36 Інформація за сегментами за попередні роки, що відображена у звітності як порівняльна інформація для першого року застосування (у тому числі застосування зміни до пункту 23, здійсненої у квітні 2009 р.), перераховується для дотримання вимог цього МСФЗ, окрім випадків, коли необхідна інформація є недоступною, а витрати на її розробку будуть надмірними.
- 36А Внаслідок видання МСБО 1 (переглянутого в 2007 р.) змінено терміни, що вживаються в інших МСФЗ. Крім того, він змінив пункт 23 д). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) до періоду раніше цієї дати, ці зміни застосовуються до такого періоду.

² Стосовно активів, класифікованих на основі ліквідності, непоточні активи – це активи, що включають суми, які, за очікуванням, будуть відшкодовані протягом більше ніж дванадцяти місяців після звітного періоду.

- 36Б МСБО 24 “*Розкриття інформації про пов’язані сторони*” (переглянутий у 2009 р.) змінив пункт 34 для річних періодів, які починаються 1 січня 2011 р. або пізніше. Якщо суб’єкт господарювання застосовує МСБО 24 (переглянутий у 2009 р.) для періодів до цієї дати, то він застосовує зміну пункта 34 для такого періоду.
- 36В Документ “*Щорічні вдосконалення МСФЗ Цикл 2010-2012 рр.*”, випущений у грудні 2013 р., змінив пункти 22 і 28. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 липня 2014 р. або пізніше. Застосування до періодів, які починаються раніше вказаної дати, дозволено. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.

Вилучення МСБО 14

- 37 Цей МСФЗ замінює МСБО 14 “*Звітність за сегментами*”.

Додаток А Визначення терміну

Цей Додаток є невід'ємною частиною цього МСФЗ.

операційний сегмент Операційний сегмент – це компонент суб'єкта господарювання:

- а) який займається економічною діяльністю, від якої він може заробляти доходи та нести витрати (включаючи доходи та витрати, що пов'язані з операціями з іншими компонентами того самого суб'єкта господарювання);
- б) операційні результати якого регулярно переглядаються вищим керівником з операційної діяльності суб'єкта господарювання для прийняття рішень про ресурси, які слід розподілити на сегмент, та оцінювання результатів його діяльності; та
- в) про який доступна дискретна фінансова інформація.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 9

Фінансові інструменти

Глава 1. Мета

- 1.1 Мета цього Стандарту – визначити принципи фінансової звітності щодо *фінансових активів* і *фінансових зобов'язань*, які забезпечать надання користувачам фінансової звітності доречної та корисної інформації, необхідної для виконання ними оцінки сум, строків і невизначеності майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання.

Глава 2. Сфера застосування

- 2.1 Цей Стандарт застосовується всіма суб'єктами господарювання до фінансових інструментів усіх типів, окрім:
- (а) тих часток участі в дочірніх, асоційованих і спільних підприємствах, що обліковуються згідно з МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», МСБО 27 «Окрема фінансова звітність» або МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства». Водночас, у деяких випадках МСФЗ 10, МСБО 27 та МСБО 28 вимагають від суб'єкта господарювання або дозволяють йому обліковувати частку участі в дочірньому, асоційованому або спільному підприємстві згідно з деякими або всіма вимогами цього Стандарту. Суб'єкти господарювання також застосовують цей Стандарт до похідних інструментів, базовим активом яких є частка участі в дочірньому, асоційованому або спільному підприємстві, якщо такий похідний інструмент не відповідає визначенню інструмента власного капіталу суб'єкта господарювання, наведеному у МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання».
 - (б) прав та обов'язків за договорами оренди, до яких застосовується МСФЗ 16 «Оренда». При цьому:
 - (i) до дебіторської заборгованості за фінансовою орендою (тобто чисті інвестиції у фінансову оренду) та дебіторської заборгованості за операційною орендою, що визнана орендодавцем, застосовуються вимоги цього Стандарту щодо припинення визнання та зменшення корисності;
 - (ii) до орендних зобов'язань, визнаних орендарем, застосовуються вимоги пункту 3.3.1 цього Стандарту щодо припинення визнання; та
 - (iii) до похідних інструментів, що вбудовані в оренду, застосовуються вимоги цього Стандарту до вбудованих похідних інструментів.
 - (в) прав і обов'язків роботодавців за програмами виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 «Виплати працівникам».
 - (г) фінансових інструментів, випущених суб'єктом господарювання, що відповідають визначенню інструмента власного капіталу, поданому в МСБО 32 (в тому числі, опціонів та варантів), або таких, що підлягають класифікації як інструмент власного капіталу згідно з пунктами 16А та 16Б або пунктами 16В та 16Г МСБО 32. Водночас, держатель таких інструментів власного капіталу застосовує до них цей стандарт, якщо вони не підпадають під виняток, передбачений пунктом (а).
 - (ґ) прав та обов'язків, що виникають за страховим контрактом згідно із визначенням в МСФЗ 17 «Страхові контракти», або за інвестиційним контрактом з умовами дискреційної участі у сфері застосування МСФЗ 17. Проте цей Стандарт застосовується до:
 - (i) похідного інструмента, вбудованого в контракт, який входить до сфери застосування МСФЗ 17, якщо цей похідний інструмент сам не є контрактом, який перебуває в межах сфери застосування МСФЗ 17;
 - (ii) інвестиційних компонентів, які відокремлено від контрактів у сфері застосування МСФЗ 17, якщо МСФЗ 17 вимагає здійснювати таке відокремлення, крім як у тому разі, коли відокремлений інвестиційний компонент є інвестиційним контрактом з умовами дискреційної участі у сфері застосування МСФЗ 17;

- (iii) прав та обов'язків емітента за страховими контрактами, що відповідають визначенню договору фінансової гарантії. Утім, якщо емітент договорів фінансової гарантії раніше прямо заявляв про те, що вважає такі договори страховими контрактами й використовував облікові процедури, застосовні до страхових контрактів, то такий емітент може ухвалити рішення про застосування до таких договорів фінансової гарантії або цього Стандарту, або МСФЗ 17 (див. пункти Б2.5—Б2.6). Емітент може робити такий вибір на рівні окремих договорів, але вибір, зроблений стосовно кожного договору, є безвідкличним.
 - (iv) прав та обов'язків суб'єкта господарювання, які є фінансовими інструментами, що виникають за договорами щодо кредитних карток чи за аналогічними контрактами, що визначають механізми кредитування або здійснення платежів, які видано суб'єктом господарювання й які відповідають визначенню страхового контракту, але пункт 7(є) МСФЗ 17 виключає їх зі сфери застосування МСФЗ 17. Однак у тому й лише тому разі, якщо страхове покриття є договірною умовою такого фінансового інструмента, суб'єкт господарювання відокремлює цей компонент і застосовує до нього МСФЗ 17 (див. пункт 7(є) МСФЗ 17);
 - (v) прав та обов'язків суб'єкта господарювання, що є фінансовими інструментами, які виникають за виданими суб'єктом господарювання страховими контрактами, які обмежують відшкодування в разі страхових подій сумою, необхідною за інших обставин для здійснення розрахунку за зобов'язанням держателя страхового полісу, що створене таким контрактом, якщо суб'єкт господарювання — згідно з пунктом 8А МСФЗ 17 — вирішить застосовувати до таких контрактів МСФЗ 9 замість МСФЗ 17.
- (д) будь-яких форвардних контрактів між покупцем та продавцем, що є акціонером, який здійснює купівлю або продаж об'єкта придбання, що призведе до об'єднання бізнесу у межах сфери застосування МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» на дату придбання в майбутньому. Строк форвардного контракту не повинен перевищувати розумного строку, зазвичай необхідного для одержання всіх необхідних дозволів і здійснення операції.
 - (е) зобов'язань із кредитування, крім зобов'язань із кредитування, описаних у пункті 2.3. Водночас, емітент зобов'язань із кредитування застосовує вимоги цього Стандарту щодо зменшення корисності до тих зобов'язань із кредитування, які не перебувають у межах сфери застосування цього Стандарту з інших підстав. Крім того, до всіх зобов'язань із кредитування застосовуються вимоги цього Стандарту щодо припинення визнання.
 - (є) фінансових інструментів, договорів та зобов'язань за операціями, що відносяться до платежів на основі акцій, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій», крім договорів, передбачених пунктами 2.4–2.7 цього Стандарту, до яких застосовується цей Стандарт.
 - (ж) прав на платежі з відшкодування суб'єктові господарювання видатків, які той зобов'язаний здійснити для погашення зобов'язання, що визнається ним як забезпечення згідно з МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», або для яких, в одному з попередніх періодів, він визнав забезпечення згідно з МСБО 37.
 - (з) прав та обов'язків, що входять до сфери застосування МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», які є фінансовими інструментами, крім тих, які згідно з МСФЗ 15 обліковуються відповідно до цього Стандарту.
- 2.2 Вимоги цього Стандарту щодо зменшення корисності застосовуються до тих прав, які згідно з МСФЗ 15 обліковуються відповідно до цього Стандарту, в цілях визнання прибутків або збитків від зменшення корисності.
- 2.3 У межах сфери застосування цього Стандарту перебувають такі зобов'язання з кредитування:
- (а) зобов'язання з кредитування, які суб'єкт господарювання призначає як фінансові зобов'язання, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток (див. пункт 4.2.2). Суб'єкт господарювання, що мав минулу практику реалізації активів, які виникають із його зобов'язань із кредитування, найближчим часом після їх виникнення, застосовує цей Стандарт до всіх своїх зобов'язань із кредитування одного й того самого класу.

- (б) зобов'язання з кредитування, що можуть бути погашені шляхом заліку зустрічних вимог на нетто-основі грошовими коштами або шляхом поставки чи випуску іншого фінансового інструмента. Ці зобов'язання з кредитування є похідними інструментами. Зобов'язання з кредитування не вважається таким, що може бути погашене шляхом заліку зустрічних вимог, лише на підставі здійснення його виплати окремими частковими платежами (прикладом чого є іпотечний кредит на будівництво, що виплачується частковими платежами згідно з етапами будівництва).
- (в) зобов'язання з кредитування за ставкою відсотка, нижчою від ринкової (див. пункт 4.2.1(г)).

2.4 Цей Стандарт застосовується до тих договорів купівлі або продажу нефінансового об'єкта, розрахунки за якими можуть бути здійснені шляхом заліку зустрічних вимог на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом, або шляхом обміну фінансовими інструментами так, ніби такі договори є фінансовими інструментами, крім тих договорів, які були укладені та продовжують утримуватися з метою одержання або поставки нефінансового об'єкта згідно з очікуваними вимогами суб'єкта господарювання щодо придбання, продажу або використання. Водночас, цей Стандарт застосовується до договорів, які суб'єкт господарювання, призначає як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, згідно з пунктом 2.5.

2.5 Договір купівлі або продажу нефінансового об'єкта, розрахунки за яким можуть бути здійснені шляхом заліку зустрічних вимог на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом, або шляхом обміну фінансовими інструментами так, ніби такий договір є фінансовим інструментом, може бути безвідклично призначений як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, навіть якщо він був укладений із метою одержання або поставки нефінансового об'єкта згідно з очікуваними вимогами суб'єкта господарювання щодо придбання, продажу або використання. Таке призначення може бути здійснене лише на початку дії договору й лише в тому разі, якщо воно усуває або значно зменшує невідповідність у визнанні (яку іноді називають «неузгодженістю обліку»), що виникла б у разі невизнання такого договору через його вилучення зі сфери застосування цього Стандарту (див. пункт 2.4).

2.6 Існують різні шляхи здійснення розрахунків за договорами купівлі або продажу нефінансових об'єктів шляхом заліку зустрічних вимог або на нетто-основі грошовими коштами іншим фінансовим інструментом, або шляхом обміну фінансовими інструментами. До них належать, зокрема, такі:

- (а) якщо умови договору дозволяють будь-якій зі сторін здійснювати за ним розрахунки на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом, або шляхом обміну фінансовими інструментами;
- (б) коли можливість здійснення розрахунків на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом, або шляхом обміну фінансовими інструментами, прямо не передбачена умовами договору, але суб'єкт господарювання практикує здійснення розрахунків за аналогічними договорами на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом, або шляхом обміну фінансовими інструментами (чи то з контрагентом, чи то шляхом укладання договорів про залік взаємних вимог, чи то шляхом продажу договору до його виконання або до завершення строку його дії);
- (в) коли, у випадку аналогічних договорів, суб'єкт господарювання практикує одержання базового активу з подальшим його продажем протягом короткого періоду після поставки з метою одержання прибутку від короткострокових коливань цін або дилерської маржи; та
- (г) коли нефінансовий об'єкт, що є предметом договору, вільно конвертується в грошові кошти.

Договір, який відповідає положенням пункту (б) або (в), не укладається з метою одержання або поставки нефінансового об'єкта згідно з очікуваними вимогами суб'єкта господарювання щодо придбання, продажу або використання, а отже перебуває в межах сфери застосування цього Стандарту. Інші договори, до яких застосовується пункт 2.4, оцінюються на предмет того, чи були вони укладені та продовжують утримуватися з метою одержання або поставки нефінансового об'єкта згідно з очікуваними вимогами суб'єкта господарювання щодо придбання, продажу або використання, а отже й на предмет того, чи перебуває він у межах сфери застосування цього Стандарту.

2.7 Проданий опціон на купівлю або продаж нефінансового об'єкта, розрахунки за яким можуть бути здійснені шляхом заліку зустрічних вимог на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом, або шляхом обміну фінансовими інструментами згідно з пунктом 2.6(а) або 2.6(г), перебуває в межах сфери застосування цього Стандарту. Такий договір не може бути укладено з метою одержання або поставки нефінансового об'єкта згідно з очікуваними вимогами суб'єкта господарювання щодо придбання, продажу або використання.

Глава 3. Визнання та припинення визнання

3.1 Первісне визнання

- 3.1.1 Суб'єкт господарювання визнає фінансовий актив або фінансове зобов'язання у своєму звіті про фінансовий стан тоді й лише тоді, коли суб'єкт господарювання стає стороною договірних положень щодо інструмента (див. пункти БЗ.1.1 і БЗ.1.2). Коли суб'єкт господарювання вперше визнає фінансовий актив, він класифікує його згідно з пунктами 4.1.1–4.1.5 та оцінює його згідно з пунктами 5.1.1–5.1.3. Коли суб'єкт господарювання вперше визнає фінансове зобов'язання, він класифікує його згідно з пунктами 4.2.1 і 4.2.2 та оцінює його згідно з пунктом 5.1.1.

Звичайне придбання або продаж фінансових активів

- 3.1.2 Визнання та, залежно від ситуації, припинення визнання *звичайного придбання або продажу фінансових активів* здійснюється з використанням обліку за датою операції або обліку за датою розрахунку (див. пункти БЗ.1.3–БЗ.1.6).

3.2 Припинення визнання фінансових активів

- 3.2.1 У консолідованій фінансовій звітності пункти 3.2.2–3.2.9, БЗ.1.1, БЗ.1.2 та БЗ.2.1–БЗ.2.17 застосовуються на консолідованому рівні. Отже, суб'єкт господарювання спочатку консолідує всі дочірні підприємства згідно з МСФЗ 10, а потім застосовує зазначені пункти до утвореної таким чином групи.

- 3.2.2 Перш ніж оцінювати, чи є *припинення визнання* доцільним та в якому обсязі, згідно з пунктами 3.2.3–3.2.9, суб'єкт господарювання з'ясує необхідність застосування зазначених пунктів до частини фінансового активу (або частини групи однорідних фінансових активів) чи до фінансового активу (або групи однорідних фінансових активів) в цілому в такому порядку.

- (a) Пункти 3.2.3–3.2.9 застосовуються до частини фінансового активу (або частини групи однорідних фінансових активів) лише в тому разі, якщо частина, доцільність припинення визнання якої розглядається, відповідає одній із таких трьох умов.
- (i) Така частина включає в себе лише конкретно ідентифіковані грошові потоки від фінансового активу (або групи однорідних фінансових активів). Наприклад, якщо суб'єкт господарювання укладає процентний стрип, за яким контрагент одержує право на грошові потоки за процентами, але не грошові потоки за основною сумою боргового інструмента, то пункти 3.2.3–3.2.9 застосовуються до грошових потоків за процентами.
 - (ii) Така частина включає в себе лише повністю пропорційну частку грошових потоків від фінансового активу (або групи однорідних фінансових активів). Наприклад, якщо суб'єкт господарювання укладає угоду, за якою контрагент одержує право на 90 відсотків усіх грошових потоків за борговим інструментом, то пункти 3.2.3–3.2.9 застосовуються до 90 відсотків таких грошових потоків. За наявності кількох контрагентів кожний із контрагентів не обов'язково має одержувати пропорційну частку грошових потоків, якщо суб'єкт господарювання, який передає їх, має повністю пропорційну частку.
 - (iii) Така частина включає в себе лише повністю пропорційну частку конкретно ідентифікованих грошових потоків від фінансового активу (або групи однорідних фінансових активів). Наприклад, якщо суб'єкт господарювання укладає угоду, за якою контрагент одержує право на 90 відсотків грошових потоків за процентами від фінансового активу, то пункти 3.2.3–3.2.9 застосовуються до 90 відсотків таких грошових потоків за процентами. За наявності кількох контрагентів кожний із контрагентів не обов'язково має одержувати пропорційну частку конкретно ідентифікованих грошових потоків, якщо суб'єкт господарювання, який передає їх, має повністю пропорційну частку.
- (b) В усіх інших випадках пункти 3.2.3–3.2.9 застосовуються до фінансового активу в цілому (або до групи однорідних фінансових активів в цілому). Наприклад, якщо суб'єкт господарювання передає (i) права на перші або останні 90 відсотків грошових коштів, що надійшли від фінансового активу (або групи фінансових активів), або (ii)

права на 90 відсотків грошових потоків від групи дебіторської заборгованості, але при цьому гарантує компенсацію покупцеві будь-яких кредитних збитків у розмірі до 8 відсотків основної суми дебіторської заборгованості, то пункти 3.2.3–3.2.9 застосовуються до фінансового активу (або групи фінансових активів) у цілому.

У пунктах 3.2.3–3.2.12, термін «фінансовий актив» означає або частину фінансового активу (або частину групи однорідних фінансових активів), що відповідає викладеному вище в підпункті (а) визначенню, або, в іншому випадку, фінансовий актив (або групу однорідних фінансових активів) у цілому.

- 3.2.3** Суб'єкт господарювання припиняє визнання фінансового активу тоді й лише тоді, коли:
- (а) спливає строк дії договірних прав на грошові потоки від такого фінансового активу; або
 - (б) він передає фінансовий актив згідно з положеннями пунктів 3.2.4 та 3.2.5, і таке передавання відповідає критеріям для припинення визнання згідно з пунктом 3.2.6.
- (Див. пункт 3.1.2 щодо звичайного продажу фінансових активів).
- 3.2.4** Суб'єкт господарювання передає фінансовий актив тоді й лише тоді, коли він або:
- (а) передає договірні права на одержання грошових потоків від такого фінансового активу; або
 - (б) зберігає за собою договірні права на одержання грошових потоків від такого фінансового активу, але бере на себе договірне зобов'язання виплачувати грошові потоки одному або кільком одержувачам за угодою, що відповідає умовам, установленим у пункті 3.2.5.
- 3.2.5** Якщо суб'єкт господарювання зберігає за собою договірні права на одержання грошових потоків від фінансового активу («первісний актив»), але бере на себе договірне зобов'язання виплачувати ці грошові потоки одному або кільком суб'єктам господарювання («кінцеві одержувачі»), то суб'єкт розглядає цю операцію як передавання фінансового активу тоді й лише тоді, коли виконуються всі три наведені нижче умови.
- (а) Суб'єкт господарювання не зобов'язаний виплачувати суми кінцевим одержувачам, якщо від первісного активу йому не надійшли еквівалентні суми. Короткострокові аванси суб'єкта господарювання з правом повного відшкодування наданої суми з процентами, нарахованими за ринковими ставками, цю умову не порушують.
 - (б) Положення договору про передавання активів забороняють суб'єктові господарювання продавати первісний актив або надавати його в заставу, крім його надання кінцевим одержувачам на забезпечення свого зобов'язання виплачувати їм грошові потоки.
 - (в) Суб'єкт господарювання зобов'язаний переказувати всі грошові потоки, що були зібрані ним від імені кінцевих одержувачів, без суттєвої затримки. Крім того, суб'єкт господарювання не має права повторно інвестувати такі грошові потоки, за винятком інвестицій грошовими коштами та їх еквівалентами (згідно з визначенням, поданим у МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів») упродовж короткого розрахункового періоду від дати одержання коштів до дати обов'язкового їх переказу кінцевим одержувачам із передаванням процентів, одержаних від таких інвестицій, на користь кінцевих одержувачів.
- 3.2.6** Суб'єкт господарювання під час передавання ним фінансового активу (див. пункт 3.2.4) оцінює, в якому обсязі за ним залишаються ризики та вигоди від володіння фінансовим активом. При цьому:
- (а) якщо суб'єкт господарювання в основному передає всі ризики та вигоди від володіння фінансовим активом, то суб'єкт господарювання припиняє визнання фінансового активу та окремо визнає як активи або зобов'язання всі права та обов'язки, створені або збережені при передаванні.
 - (б) якщо суб'єкт господарювання в основному зберігає за собою всі ризики та вигоди від володіння фінансовим активом, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати фінансовий актив.
 - (в) якщо суб'єкт господарювання в основному не передає й не зберігає за собою всіх ризиків та вигод від володіння фінансовим активом, то суб'єкт господарювання з'ясує, чи залишився за ним контроль над фінансовим активом. При цьому:

- (i) якщо контроль за суб'єктом господарювання не залишився, то він припиняє визнання фінансового активу та окремо визнає як активи або зобов'язання всі права та обов'язки, створені або збережені при передаванні.
 - (ii) якщо контроль залишився за суб'єктом господарювання, то він продовжує визнавати фінансовий актив у обсязі своєї подальшої участі у фінансовому активі (див. пункт 3.2.16).
- 3.2.7 Передавання ризиків та вигод (див. пункт 3.2.6) оцінюється шляхом порівняння вразливості суб'єкта господарювання до ризику пов'язаного з мінливістю сум і строків чистих грошових потоків від переданого активу (до та після передання). Суб'єкт господарювання в основному зберігає за собою всі ризики та вигоди від володіння фінансовим активом, якщо його вразливість до мінливості теперішньої вартості майбутніх чистих грошових потоків від фінансового активу не зазнає значних змін унаслідок передавання (наприклад, через те, що суб'єкт господарювання продав фінансовий актив на умовах угоди про його зворотній викуп за фіксованою ціною або за ціною продажу плюс дохід позикодавця). Суб'єкт господарювання в основному передає всі ризики та вигоди від володіння фінансовим активом, якщо його вразливість до такої мінливості більш не є значною в порівнянні з загальною мінливістю теперішньої вартості майбутніх чистих грошових потоків від фінансового активу (наприклад, через те, що суб'єкт господарювання продав фінансовий актив лише на умовах опціону про його зворотній викуп за його *справедливою вартістю* на час зворотного викупу або передав повністю пропорційну частку грошових потоків від більшого фінансового активу в рамках угоди, наприклад, про субучасть у наданні позики, яка відповідає умовам, установленим пунктом 3.2.5).
- 3.2.8 Те, чи суб'єкт господарювання в основному передає або залишив за собою всі ризики та вигоди від володіння, часто є очевидним, і в таких випадках не буде потреби в проведенні будь-яких обчислень. В інших випадках постає необхідність виконання обчислень і порівняння вразливості суб'єкта господарювання до мінливості теперішньої вартості майбутніх чистих грошових потоків до та після передавання. Обчислення та порівняння проводяться з застосуванням відповідної поточної ринкової ставки відсотка як ставки дисконту. Враховується вся обґрунтовано можлива мінливість чистих грошових потоків, причому більшої ваги надається тим результатам, настання яких є більш імовірним.
- 3.2.9 Те, чи зберіг суб'єкт господарювання за собою контроль (див. пункт 3.2.6(в)) над переданим активом, залежить від здатності одержувача активу продати його. Якщо одержувач має практичну здатність продати актив у цілому непов'язаній третій стороні й має змогу втілити цю можливість у життя в односторонньому порядку та без потреби у встановленні додаткових обмежень на передавання, то суб'єкт господарювання контроль за собою не зберіг. У всіх решті випадків суб'єкт господарювання зберігає за собою контроль.

Передавання, яке відповідає критеріям для припинення визнання

- 3.2.10 Якщо суб'єкт господарювання передає фінансовий актив у рамках передавання, яке відповідає критеріям для припинення визнання, в цілому та зберігає за собою право на обслуговування фінансового активу за плату, то він визнає або актив з обслуговування або зобов'язання з обслуговування за таким договором про обслуговування. Якщо не очікується, що отримувана плата являтиме собою адекватну винагороду суб'єкта господарювання за обслуговування, то щодо обов'язку з обслуговування визнається зобов'язання з обслуговування за його *справедливою вартістю*. Якщо очікується, що отримувана плата перевищуватиме адекватну винагороду за обслуговування, то за правом на обслуговування визнається актив з обслуговування в розмірі, визначеному на основі розподілу балансової вартості більшого фінансового активу згідно з пунктом 3.2.13.
- 3.2.11 Якщо внаслідок передавання відбувається припинення визнання фінансового активу в цілому, але передавання тягне за собою одержання суб'єктом господарювання нового фінансового активу або взяття ним на себе нового фінансового зобов'язання або зобов'язання з обслуговування, то суб'єкт господарювання визнає новий фінансовий актив, нове фінансове зобов'язання або зобов'язання з обслуговування за *справедливою вартістю*.
- 3.2.1 При припиненні визнання фінансового активу в цілому різниця між:
- (а) балансовою вартістю (визначеною на дату припинення визнання) та
 - (б) одержаною компенсацією (включаючи всі одержані нові активи мінус усі прийняті нові зобов'язання)
- визнається в прибутку чи збитку.

3.2.13 Якщо переданий актив є частиною більшого фінансового активу (наприклад, коли суб'єкт господарювання передає грошові потоки за процентами, що є частиною боргового інструмента – див. пункт 3.2.2(a)), а передана частина відповідає критеріям припинення визнання в цілому, то попередня балансова вартість більшого фінансового активу розподіляється між тією частиною, визнання якої триває надалі, та тією частиною, визнання якої припиняється, на основі співвідношень справедливих вартостей таких частин станом на дату передавання. З цією метою збережений актив з обслуговування розглядається як та частина, визнання якої триває надалі. Різниця між:

- (а) балансовою вартістю (визначеною на дату припинення визнання), віднесеною на ту частину, визнання якої припиняється, та
- (б) компенсацією, одержаною за ту частину, визнання якої припиняється (включаючи всі одержані нові активи мінус усі прийняті нові зобов'язання)

визнається в прибутку чи збитку.

3.2.14 Якщо суб'єкт господарювання розподіляє попередню балансову вартість більшого фінансового активу між тією частиною, визнання якої триває надалі, та тією частиною, визнання якої припиняється, необхідно визначити справедливую вартість тієї частини, визнання якої триває надалі. Якщо суб'єкт господарювання має історію продажу частин, подібних до тієї частини, визнання якої триває надалі, або на ринку проводились інші операції щодо таких частин, то недавні ціни фактично проведених операцій дають змогу якнайкраще оцінити її справедливую вартість. За відсутності цінних котирувань або недавніх операцій на ринку, придатних для обґрунтування справедливої вартості тієї частини, визнання якої триває надалі, найкращою оцінкою справедливої вартості є різниця між справедливою вартістю більшого фінансового активу в цілому та компенсацією, одержаною від одержувача за частину, визнання якої припиняється.

Передавання, яке не відповідає критеріям для припинення визнання

3.2.15 Якщо передавання не тягне за собою припинення визнання через те, що суб'єкт господарювання в основному зберігає за собою всі ризики та вигоди від володіння переданим активом, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати переданий актив у цілому та визнає фінансове зобов'язання в розмірі одержаної компенсації. У наступних періодах суб'єкт господарювання визнає будь-який дохід від переданого активу та будь-які витрати, понесені за фінансовим зобов'язанням.

Подальша участь у переданих активах

3.2.16 Якщо суб'єкт господарювання в основному не передає та не залишає за собою всіх ризиків та вигод від володіння переданим активом, і зберігає за собою контроль над переданим активом, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати переданий актив у обсязі своєї подальшої участі. Обсяг подальшої участі суб'єкта господарювання в переданому активі – це обсяг, у якому він є вразливим до змін у вартості переданого активу. Наприклад:

- (а) Якщо подальша участь суб'єкта господарювання набуває форми гарантування переданого активу, то обсягом подальшої участі суб'єкта господарювання є менша з таких сум: (і) сума активу та (ii) максимальна сума одержаної компенсації, яку суб'єкт господарювання може бути вимушений повернути («сума гарантії»).
- (б) Якщо подальша участь суб'єкта господарювання набуває форми проданого або придбаного опціону (або обох таких опціонів) на переданий актив, то обсягом подальшої участі суб'єкта господарювання є та сума переданого активу, яку суб'єкт господарювання може викупити. Проте в разі проданого опціону пут на продаж активу, що оцінюється за справедливою вартістю, розмір подальшої участі суб'єкта господарювання обмежується меншою з таких двох сум: справедливою вартістю переданого активу або ціною виконання опціону (див. пункт Б3.2.13).
- (в) Якщо подальша участь суб'єкта господарювання набуває форми опціону з розрахунками виключно грошовими коштами або аналогічної угоди на переданий актив, то обсяг подальшої участі суб'єкта господарювання оцінюється в такий самий спосіб, що й подальша участь за описаним у підпункті (б) вище опціоном з поставкою активу.

3.2.17 Якщо суб'єкт господарювання продовжує визнавати актив в обсязі своєї подальшої участі, то суб'єкт господарювання визнає також відповідне зобов'язання. Незважаючи на інші вимоги

цього Стандарту щодо оцінки, переданий актив та відповідне зобов'язання оцінюються на основі, що відображає права та обов'язки, збережені суб'єктом господарювання. Відповідне зобов'язання оцінюється в такий спосіб, що чиста балансова вартість переданого активу та відповідного зобов'язання:

- (а) є амортизованою собівартістю прав та обов'язків, збережених суб'єктом господарювання, якщо переданий актив оцінюється за амортизованою собівартістю; або
 - (б) дорівнює справедливій вартості прав та обов'язків, збережених суб'єктом господарювання, за умови окремої оцінки, якщо переданий актив оцінюється за справедливою вартістю.
- 3.2.18 Суб'єкт господарювання продовжує визнавати будь-який дохід від переданого активу в обсязі своєї подальшої участі та визнає будь-які витрати, понесені за відповідним зобов'язанням.
- 3.2.19 У цілях подальшої оцінки визнані зміни у справедливій вартості переданого активу та відповідного зобов'язання обліковуються на зіставній основі один з одним згідно з пунктом 5.7.1, і згортанню не підлягають.
- 3.2.20 Якщо подальша участь суб'єкта господарювання стосується лише певної частини фінансового активу (наприклад, якщо суб'єкт господарювання залишає за собою опціон на зворотній викуп частини переданого активу чи зберігає залишкову частку, що не тягне за собою збереження в основному всіх ризиків і вигод від володіння, а суб'єкт господарювання зберігає контроль), то суб'єкт господарювання розподіляє попередню балансову вартість фінансового активу між тією частиною, яку він продовжує визнавати з огляду на подальшу участь, і тією частиною, яку він більше не визнає, на основі співвідношення справедливих вартостей зазначених частин станом на дату передавання. Для цього застосовуються вимоги пункту 3.2.14. Різниця між:
- (а) балансовою вартістю (визначеною на дату припинення визнання), віднесеною на ту частину, що більше не визнається, та
 - (б) компенсацію, одержаною за частину, що більше не визнається,
- визнається в прибутку чи збитку.
- 3.2.21 Якщо переданий актив оцінюється за амортизованою собівартістю, то передбачена цим Стандартом можливість призначити фінансове зобов'язання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, до відповідного зобов'язання не застосовується.

Усі передавання

- 3.2.22 Якщо визнання переданого активу триває надалі, то актив і відповідне зобов'язання не згортаються. Подібним чином суб'єкт господарювання не згортає будь-які доходи, одержані від переданого активу, з будь-якими витратами, понесеними за відповідним зобов'язанням (див. пункт 42 МСБО 32).
- 3.2.23 Якщо надавач надає одержувачеві заставу в негрошовій формі (наприклад, у формі боргових інструментів чи інструментів власного капіталу), то облік застави надавачем і одержувачем залежить від того, чи має одержувач право продати таку заставу або перезаставити її, а також від того, чи мало місце невиконання надавачем своїх зобов'язань («дефолт»). Надавач і одержувач обліковують заставу таким чином:
- (а) Якщо одержувач має на підставі договору або звичаю право продати заставу або перезаставити її, то надавач здійснює перекласифікацію такого активу у своєму звіті про фінансовий стан (наприклад, як актив, наданий у позику, інструмент власного капіталу в заставі або дебіторська заборгованість за угодою про зворотний викуп) окремо від решти активів.
 - (б) Якщо одержувач продає надану йому заставу, то він визнає виручку від продажу та зобов'язання, що оцінюється за справедливою вартістю, щодо свого зобов'язання повернути цю заставу.
 - (в) Якщо надавач не виконав свої зобов'язання, передбачені умовами договору, й більше не має права на повернення застави, то він припиняє визнання такої застави, а одержувач визнає заставу як свій актив, що первісно оцінюється за справедливою вартістю, або, якщо він уже продав заставу, припиняє визнання свого зобов'язання повернути заставу.
 - (г) За винятком випадку, передбаченого підпунктом (в), надавач продовжує облік застави як свого власного активу, а одержувач не визнає цю заставу як актив.

3.3 Припинення визнання фінансових зобов'язань

- 3.3.1 Суб'єкт господарювання виключає фінансове зобов'язання (або частину фінансового зобов'язання) зі свого звіту про фінансовий стан тоді й лише тоді, коли воно погашається: тобто тоді, коли зобов'язання, передбачене договором, виконано або анульовано, або коли сплив термін його виконання.
- 3.3.2 Обмін борговими інструментами з суттєво відмінними умовами між існуючим позичальником та позикодавцем обліковується як погашення первісного фінансового зобов'язання й визнання нового фінансового зобов'язання. Подібним чином і значна модифікація умов існуючого фінансового зобов'язання або його частини (незалежно від того, чи пов'язана ця зміна з фінансовими труднощами боржника) обліковується як погашення первісного фінансового зобов'язання та визнання нового фінансового зобов'язання.
- 3.3.3 Різниця між балансовою вартістю фінансового зобов'язання (або частини фінансового зобов'язання), яке було погашене або передане іншій стороні, та виплаченою компенсацією, включаючи будь-які передані грошові активи або прийняті зобов'язання, визнається в прибутку або збитку.
- 3.3.4 Якщо суб'єкт господарювання викупає назад частину фінансового зобов'язання, то суб'єкт господарювання розподіляє попередню балансову вартість фінансового зобов'язання між тією частиною, визнання якої триває надалі, та тією частиною, визнання якої припиняється, на основі співвідношення справедливих вартостей цих частин станом на дату викупу. Різниця між (а) балансовою вартістю, віднесеною на частину, визнання якої припиняється, та (б) виплаченою компенсацією, включаючи будь-які передані грошові активи або прийняті зобов'язання, за частину, визнання якої припиняється, визнається в прибутку або збитку.
- 3.3.5 Деякі суб'єкти господарювання мають в управлінні внутрішній або зовнішній інвестиційний фонд, який надає інвесторам вигоди, що визначаються паями фонду, та визнають фінансові зобов'язання за сумами, що підлягають виплаті таким інвесторам. Подібно до цього деякі суб'єкти господарювання випускають групи страхових контрактів із умовами прямої участі, і такі суб'єкти господарювання утримують базові активи. Деякі з таких фондів або базових активів містять фінансове зобов'язання суб'єкта господарювання (наприклад, випущену корпоративну облігацію). Незважаючи на інші вимоги цього Стандарту щодо припинення визнання фінансових зобов'язань, суб'єкт господарювання може прийняти рішення не припинити визнання свого фінансового зобов'язання, яке включено до такого фонду або є базовим активом, тоді й лише тоді, коли суб'єкт господарювання здійснює викуп свого фінансового зобов'язання в таких цілях. Замість цього суб'єкт господарювання може прийняти рішення про подальше здійснення обліку такого інструмента як фінансового зобов'язання й обліковувати викуплений інструмент так, ніби цей інструмент є фінансовим активом, і оцінювати його за справедливою вартістю через прибуток або збиток згідно з цим Стандартом. Такий вибір є безповоротним і здійснюється на рівні кожного інструмента. У цілях такого вибору до страхових контрактів віднесено інвестиційні контракти з умовами дискреційної участі. (Визначення термінів, які використовуються в цьому пункті, подано в МСФЗ 17).

Глава 4. Класифікація

4.1 Класифікація фінансових активів

- 4.1.1 Якщо пункт 4.1.5 не застосовується, то суб'єкт господарювання класифікує фінансові активи як такі, що надалі оцінюються за амортизованою собівартістю, справедливою вартістю через інший сукупний дохід або справедливою вартістю через прибуток або збиток, на основі обох таких критеріїв:
- (а) бізнес-моделі суб'єкта господарювання з управління фінансовими активами; та
 - (б) установленими договором характеристиками грошових потоків за фінансовим активом.
- 4.1.2 Фінансовий актив оцінюється за амортизованою собівартістю в разі одночасного дотримання обох зазначених нижче умов:
- (а) фінансовий актив утримується в рамках бізнес-моделі, метою якої є утримання фінансових активів для одержання договірних грошових потоків; і
 - (б) договірні умови фінансового активу генерують у певні дати грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частку основної суми.

Керівництво щодо порядку застосування цих умов викладено в пунктах Б4.1.1–Б4.1.26.

4.1.2А Фінансовий актив оцінюється за справедливою вартістю через інший сукупний дохід у разі одночасного дотримання обох зазначених нижче умов:

- (а) фінансовий актив утримується в рамках бізнес-моделі, мета якої досягається як шляхом одержання договірних грошових потоків, так і шляхом продажу фінансових активів, і
- (б) договірні умови фінансового активу генерують у певні дати грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частку основної суми.

Керівництво щодо порядку застосування цих умов викладено в пунктах Б4.1.1–Б4.1.26.

4.1.3. У цілях застосування пунктів 4.1.2(б) та 4.1.2А(б):

- (а) основна сума – це справедлива вартість фінансового активу при первісному визнанні. Додаткове керівництво щодо значення терміну «основна сума» викладено в пункті Б4.1.7Б.
- (б) проценти складаються з компенсації за часову вартість грошей, за кредитний ризик, пов'язаний із заборгованістю за основною сумою протягом певного періоду, а також за інші основні ризики кредитування та витрати, а також із маржі прибутку. Додаткове керівництво щодо значення терміну «проценти», включаючи термін «часова вартість грошей», викладено в пунктах Б4.1.7А та Б4.1.9А–Б4.1.9Г.

4.1.4 Фінансовий актив оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо він не оцінюється за амортизованою собівартістю згідно з пунктом 4.1.2 або за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 4.1.2А. Однак, суб'єкт господарювання може на власний розсуд прийняти під час первісного визнання певних інвестицій в *інструменти власного капіталу*, які в іншому випадку оцінювалися б за справедливою вартістю через прибуток або збиток, безвідкличне рішення про відображення подальших змін справедливої вартості в іншому сукупному доході (див. пункти 5.7.5–5.7.6).

Можливість призначення фінансового активу як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток

4.1.5 Незважаючи на положення пунктів 4.1.1–4.1.4, суб'єкт господарювання під час первісного визнання має право безвідклично призначити фінансовий актив як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо таке рішення усуває або значно зменшує невідповідність в оцінці або визнанні (яку подекуди називають «неузгодженістю обліку»), що в іншому випадку виникла б при оцінці активів або зобов'язань, або при визнанні прибутків і збитків за ними на різних основах (див. пункти Б4.1.29–Б4.1.32).

4.2 Класифікація фінансових зобов'язань

4.2.1 Суб'єкт господарювання здійснює класифікацію всіх фінансових зобов'язань як таких, що в подальшому оцінюються за амортизованою собівартістю, за винятком:

- (а) *фінансових зобов'язань, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток*. Такі зобов'язання, включаючи *похідні інструменти*, що є зобов'язаннями, надалі оцінюються за справедливою вартістю.
- (б) *фінансових зобов'язань, що виникають у разі невідповідності передавання фінансового активу критеріям для припинення визнання або в разі застосування підходу подальшої участі*. Оцінка таких фінансових зобов'язань регулюється пунктами 3.2.15 та 3.2.17.
- (в) *договорів фінансової гарантії*. Після первісного визнання емітент такого договору (якщо не застосовується підпункт (а) або (б) пункту 4.2.1) надалі оцінює його за більшою з таких сум:
 - (і) сумою *резерву під збитки*, визначеною згідно з розділом 5.5, і
 - (іі) первісно визнаною сумою (див. пункт 5.1.1) за вирахуванням, за потреби, сукупного розміру доходу, визнаного згідно з принципами МСФЗ 15.

- (г) зобов'язань із надання позики за ставкою відсотка, нижчою від ринкової. Емітент такого зобов'язання (якщо не застосовується підпункт (а) пункту 4.2.1) надалі оцінює його за більшою з таких сум:
 - (і) сумою резерву під збитки, визначеною згідно з розділом 5.5, і
 - (іі) первісно визнаною сумою (див. пункт 5.1.1) за вирахуванням, за потреби, сукупного розміру доходу, визнаного згідно з принципами МСФЗ 15.
- (г) умовної компенсації, визнаної набувачем при об'єднанні бізнесу, до якого застосовується МСФЗ 3. Така умовна компенсація надалі оцінюється за справедливою вартістю з визнанням змін у прибутку або збитку.

Можливість призначення фінансового зобов'язання як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток

- 4.2.2 Суб'єкт господарювання має право під час первісного визнання безвідклично призначити фінансове зобов'язання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо це дозволено пунктом 4.3.5 або якщо таке рішення забезпечує надання більш доречної інформації через одну з таких причин:
- (а) воно усуває або значно зменшує невідповідність в оцінці або визнанні (яку подекуди називають «неузгодженістю обліку»), що в іншому випадку виникла б при оцінці активів або зобов'язань, або при визнанні прибутків і збитків за ними на різних основах (див. пункти Б4.1.29–Б4.1.32); або
 - (б) група фінансових зобов'язань або фінансових активів і фінансових зобов'язань перебуває в управлінні, а її показники ефективності оцінюються на основі справедливої вартості згідно з документально оформленою стратегією управління ризиком або стратегією інвестування, причому інформація про групу для внутрішнього користування подається на цій основі провідному управлінському персоналу суб'єкта господарювання (згідно з визначенням, наведеним у МСБО 24 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін») – наприклад, раді директорів суб'єкта господарювання або його виконавчому директорів (див. пункти Б4.1.33–Б4.1.36).

4.3 Вбудовані похідні інструменти

- 4.3.1 Вбудований похідний інструмент – це складова частина гібридного договору, що включає в себе основний договір щодо непохідного інструменту, внаслідок чого деякі грошові потоки від комбінованого інструмента змінюються у спосіб, подібний тому, в який вони змінюються за окремим похідним інструментом. Вбудований похідний інструмент є причиною того, що деякі (або всі) грошові потоки, які в іншому випадку вимагались б за договором, модифікуються на основі визначеної ставки відсотка, ціни фінансового інструмента, ціни товару, валютного курсу, індексу цін чи ставок, кредитного рейтингу чи кредитного індексу, або іншої змінної, (за умови, що у випадку нефінансової змінної, змінна не є специфічною для сторони договору). Похідний інструмент, що пов'язаний із *фінансовим інструментом*, але може бути переданий за договором незалежно від такого інструменту або має іншого контрагента, є не вбудованим похідним інструментом, а окремим фінансовим інструментом.

Гібридні договори, основними договорами для яких є фінансові активи

- 4.3.2 Якщо гібридний договір містить основний договір, що є активом у межах сфери застосування цього Стандарту, то суб'єкт господарювання застосовує вимоги пунктів 4.1.1–4.1.5 до всього гібридного договору.

Інші гібридні договори

- 4.3.3 Якщо гібридний договір містить основний договір, який не є активом у межах сфери застосування цього Стандарту, то вбудований похідний інструмент відокремлюється від

основного договору та обліковується як похідний інструмент за цим Стандартом в тому й лише тому випадку, якщо:

- (а) економічні характеристики та ризики вбудованого похідного інструмента не мають тісного зв'язку з економічними характеристиками та ризиками основного договору (див. пункти Б4.3.5 та Б4.3.8);
- (б) відокремлений інструмент із тими самими умовами, що і вбудований похідний інструмент, відповідатиме визначенню похідного інструмента; та
- (в) гібридний договір не оцінюється за справедливою вартістю з визнанням змін у справедливій вартості в прибутку або збитку (тобто похідний інструмент, вбудований у фінансове зобов'язання, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, не відокремлюється).

4.3.4 Якщо вбудований похідний інструмент відокремлюється, то основний договір обліковується згідно з відповідними Стандартами. Цей Стандарт не регулює доцільність окремого представлення вбудованого похідного інструмента у звіті про фінансовий стан.

4.3.5 Незважаючи на положення пунктів 4.3.3 та 4.3.4, якщо договір містить один або кілька вбудованих похідних інструментів, а основний договір не є активом у межах сфери застосування цього Стандарту, то суб'єкт господарювання має право призначити весь гібридний договір як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо не виконуються такі умови:

- (а) вбудований похідний інструмент (вбудовані похідні інструменти) не змінює (змінюють) значно ті грошові потоки, які в іншому разі були б обов'язковими за договором; або
- (б) без проведення аналізу або майже без проведення аналізу при першому розгляді подібного гібридного інструменту стає зрозумілим, що відокремлення вбудованого похідного інструмента (вбудованих похідних інструментів) забороняється – як у випадку опціону на дострокове погашення, вбудованого в позику, що дозволяє утримувачеві погасити позику достроково приблизно за її амортизованою собівартістю.

4.3.6 Якщо цей Стандарт вимагає від для суб'єкта господарювання обов'язковість відокремлення вбудованого похідного інструмента від основного договору, але він не має змоги оцінити вбудований похідний інструмент окремо, або на момент придбання, або на кінець наступного звітної періоду, то такий суб'єкт господарювання призначає весь гібридний договір як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

4.3.7 Якщо суб'єкт господарювання не має змоги достовірно оцінити справедливую вартість вбудованого похідного інструмента на основі його умов, то справедливою вартістю вбудованого похідного інструмента вважається різниця між справедливою вартістю гібридного договору та справедливою вартістю основного договору. Якщо суб'єкт господарювання не має змоги оцінити справедливую вартість вбудованого похідного інструмента за цим методом, то застосовується пункт 4.3.6, а гібридний договір призначається як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

4.4 Перекласифікація

4.4.1 Суб'єкт господарювання здійснює перекласифікацію всіх охоплених відповідними змінами фінансових активів згідно з положеннями пунктів 4.1.1–4.1.4 тоді й лише тоді, коли він змінює свою бізнес-модель управління фінансовими активами. Додаткове керівництво щодо перекласифікації фінансових активів викладено в пунктах 5.6.1–5.6.7, Б4.4.1–Б4.4.3 та Б5.6.1–Б5.6.2.

4.4.2 Суб'єкт господарювання не проводить перекласифікації жодних фінансових зобов'язань.

4.4.3 Наведені нижче зміни в обставинах не вважаються перекласифікацією в цілях пунктів 4.4.1–4.4.2:

- (а) інструмент, який раніше був призначений інструментом хеджування та був ефективний в рамках хеджування грошового потоку або хеджування чистої інвестиції, більше не відповідає критеріям такого інструмента;
- (б) інструмент стає призначеним інструментом хеджування та є ефективним в рамках хеджування грошового потоку або хеджування чистої інвестиції;
- (в) зміни в оцінці згідно з розділом 6.7.

Глава 5. Оцінка

5.1 Первісна оцінка

- 5.1.1 За винятком торговельної дебіторської заборгованості в межах пункту 5.1.3, суб'єкт господарювання під час первісного визнання оцінює фінансовий актив або фінансове зобов'язання за його справедливою вартістю плюс або мінус (у випадку фінансового активу або фінансового зобов'язання, що не оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток) *витрати на операцію*, що можуть бути безпосередньо віднесені на придбання або випуск фінансового активу або фінансового зобов'язання.
- 5.1.1А Водночас, суб'єкт господарювання застосовує пункт Б5.1.2А, якщо справедлива вартість фінансового активу або фінансового зобов'язання при первісному визнанні відрізняється від ціни операції.
- 5.1.2 Якщо суб'єкт господарювання застосовує облік за датою розрахунку для активу, який надалі оцінюється за амортизованою собівартістю, то актив первісно визнається за його справедливою вартістю на дату операції (див. пункти Б3.1.3–Б3.1.6).
- 5.1.3 Попри вимогу пункту 5.1.1, при первісному визнанні суб'єкт господарювання оцінює торговельну дебіторську заборгованість за ціною операції (згідно з визначенням, наведеним у МСФЗ 15), якщо торговельна дебіторська заборгованість не містить значущого компоненту фінансування згідно з МСФЗ 15 (або якщо суб'єкт господарювання застосовує практичний прийом згідно з пунктом Б3 МСФЗ 15).

5.2 Подальша оцінка фінансових активів

- 5.2.1 Після первісного визнання суб'єкт господарювання оцінює фінансовий актив згідно з пунктами 4.1.1–4.1.5:
- (а) за амортизованою собівартістю;
 - (б) за справедливою вартістю через інший сукупний дохід; або
 - (в) за справедливою вартістю через прибуток або збиток.
- 5.2.2 Суб'єкт господарювання застосовує до фінансових активів, які оцінюються за амортизованою собівартістю згідно з пунктом 4.1.2, та до фінансових активів, які оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 4.1.2А, вимоги розділу 5.5 щодо зменшення корисності.
- 5.2.3 Суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо обліку хеджування, встановлені пунктами 6.5.8–6.5.14 (а також, за потреби, пунктами 89–94 МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» для обліку хеджування справедливої вартості у разі портфельного хеджування процентного ризику), до фінансового активу, призначеного об'єктом хеджування¹.

5.3 Подальша оцінка фінансових зобов'язань

- 5.3.1 Після первісного визнання суб'єкт господарювання оцінює фінансове зобов'язання згідно з пунктами 4.2.1–4.2.2.
- 5.3.2 Суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо обліку хеджування, встановлені пунктами 6.5.8–6.5.14 (а також, за потреби, пунктами 89–94 МСБО 39 для обліку хеджування справедливої вартості у разі портфельного хеджування процентного ризику), до фінансового зобов'язання, призначеного об'єктом хеджування.

¹ Згідно з пунктом 7.2.21 суб'єкт господарювання має право зробити у своїй обліковій політиці вибір на користь подальшого застосування вимог МСБО 39 щодо обліку хеджування замість вимог глави 6 цього Стандарту. Якщо суб'єкт господарювання зробив такий вибір, то всі згадки, зроблені в цьому Стандарті про конкретні вимоги щодо обліку хеджування у главі 6, є недоречними. Замість них суб'єкт господарювання застосовує відповідні вимоги МСБО 39 щодо обліку хеджування.

5.4 Оцінка за амортизованою собівартістю

Фінансові активи

Метод ефективного відсотка

- 5.4.1 Процентний дохід розраховується за *методом ефективного відсотка* (див. додаток А та пункти Б5.4.1–Б5.4.7). Розрахунок здійснюється шляхом застосування *ефективної ставки відсотка до валової балансової вартості фінансового активу* за винятком:
- (а) *придбаних або створених кредитно-знецінених фінансових активів*. До таких фінансових активів суб'єкт господарювання застосовує *відкориговану на кредитний ризик ефективну ставку відсотка до амортизованої собівартості фінансового активу* з моменту первісного визнання.
 - (б) *фінансових активів, які не є придбаними або створеними кредитно-знеціненими фінансовими активами, але згодом стали кредитно-знеціненими фінансовими активами*. До таких фінансових активів суб'єкт господарювання застосовує *ефективну ставку відсотка до амортизованої собівартості фінансового активу в наступних звітних періодах*.
- 5.4.2 Суб'єкт господарювання, який у звітному періоді розраховує процентний дохід шляхом застосування ефективного ставки відсотка до амортизованої собівартості фінансового активу згідно з пунктом 5.4.1(б), в наступних звітних періодах розраховує процентний дохід шляхом застосування ефективного ставки відсотка до валової балансової вартості в разі зменшення кредитного ризику за фінансовим інструментом, внаслідок чого фінансовий актив перестає бути кредитно-знеціненим, а таке зменшення може бути об'єктивно пов'язане з подією, що сталась після застосування вимог, передбачених пунктом 5.4.1(б) (на кшталт підвищення кредитного рейтингу позичальника).

Модифікація договірних грошових потоків

- 5.4.3 У випадку перегляду договірних грошових потоків від фінансового активу або їх модифікації в інший спосіб, коли перегляд або модифікація не призводять до припинення визнання такого фінансового активу згідно з цим Стандартом, суб'єкт господарювання перераховує валову балансову вартість фінансового активу заново та визнає *прибуток або збиток від модифікації* в прибутку або збитку. Валова балансова вартість фінансового активу перераховується заново як теперішня вартість переглянутих або модифікованих договірних грошових потоків, дисконтованих за первісною ефективною ставкою відсотка за фінансовим активом (або за відкоригованою на кредитний ризик ефективною ставкою відсотка для придбаних або створених кредитно-знецінених фінансових активів) або, за потреби, за переглянутою ефективною ставкою відсотка, розрахованою згідно з пунктом 6.5.10. Балансову вартість модифікованого фінансового активу коригують із урахуванням усіх витрат або комісій, та амортизуються протягом залишку строку погашення модифікованого фінансового активу.

Списання

- 5.4.4 Суб'єкт господарювання безпосередньо зменшує валову балансову вартість фінансового активу, якщо суб'єкт господарювання не має обґрунтованих очікувань щодо відновлення фінансового активу в цілому або його частини. Списання являє собою подію припинення визнання (див. пункт Б3.2.16(н)).

Зміни в основі для визначення договірних грошових потоків унаслідок реформи еталонної ставки відсотка

- 5.4.5 Суб'єкт господарювання застосовує пункти 5.4.6–5.4.9 до фінансового активу чи фінансового зобов'язання в тому й лише тому разі, якщо основа для визначення договірних грошових потоків такого фінансового активу чи фінансового зобов'язання змінюється внаслідок реформи еталонної ставки відсотка. У цьому контексті термін «реформа еталонної ставки відсотка» стосується описаної в пункті 6.8.2 реформи еталонної ставки відсотка, що охоплює весь ринок.
- 5.4.6 Основа для визначення договірних грошових потоків фінансового активу чи фінансового зобов'язання може змінитись:

- (а) шляхом зміни договірних умов, визначених під час первісного визнання фінансового інструмента (наприклад у разі внесення змін до договірних умов для заміни встановленої еталонної ставки відсотка на альтернативну еталонну ставку);
 - (б) у спосіб, який не враховано — або не передбачено — в договірних умовах під час первісного визнання фінансового інструмента без внесення змін до договірних умов (наприклад у разі зміни методу обчислення еталонної ставки відсотка без внесення змін до договірних умов); та/або
 - (в) через початок застосування наявної договірної умови (наприклад у разі задіяння існуючого резервного положення).
- 5.4.7 Як практичний прийом суб'єкт господарювання застосовує пункт Б5.4.5 для врахування зміни в основі для визначення договірних грошових потоків фінансового активу чи фінансового зобов'язання, як того вимагає реформа еталонної ставки відсотка. Цей практичний прийом застосовується лише до зазначених змін і лише в тому обсязі, в якому такої зміни вимагає реформа еталонної ставки відсотка (див. також пункт 5.4.9). З цією метою вважається, що реформа еталонної ставки відсотка вимагає зміни в основі для визначення договірних грошових потоків в тому й лише тому разі, якщо виконуються обидві зазначені нижче умови:
- (а) ця зміна є необхідною як безпосередній наслідок реформи еталонної ставки відсотка; та
 - (б) нова основа для визначення договірних грошових потоків є економічно еквівалентною попередній основі (тобто тій основі, що безпосередньо передувала зміні).
- 5.4.8 Ось приклади змін, що тягнуть за собою встановлення нової основи для визначення договірних грошових потоків, яка є економічно еквівалентною попередній основі (тобто тій основі, що безпосередньо передувала зміні):
- (а) заміна існуючої еталонної ставки відсотка, що використовувалась для визначення договірних грошових потоків фінансового активу чи фінансового зобов'язання, на альтернативну еталонну ставку — або здійснення такої реформи еталонної ставки відсотка шляхом зміни методу, що використовується для обчислення еталонної ставки відсотка — з доданням фіксованого спреду, необхідного для компенсації різниці в основі між існуючою еталонною ставкою відсотка та альтернативною еталонною ставкою;
 - (б) зміни періоду перегляду, дат перегляду чи кількості днів між датами виплати купонів для здійснення реформи еталонної ставки відсотка; та
 - (в) внесення до договірних умов фінансового активу чи фінансового зобов'язання резервного положення, що уможливило здійснення будь-якої зі змін, що описані вище в пунктах «а» та «б».
- 5.4.9 У разі внесення змін до фінансового активу чи фінансового зобов'язання на додачу до змін в основі для визначення договірних грошових потоків, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка, суб'єкт господарювання спочатку застосовує практичний прийом, описаний у пункті 5.4.7, до змін, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка. Після цього суб'єкт господарювання застосовує чинні вимоги цього Стандарту до будь-яких додаткових змін, до яких практичний прийом не застосовується. Якщо додаткова зміна не призводить до припинення визнання фінансового активу чи фінансового зобов'язання, суб'єкт господарювання застосовує залежно від ситуації пункт 5.4.3 або пункт Б5.4.6 для врахування цієї додаткової зміни. Якщо додаткова зміна призводить до припинення визнання фінансового активу чи фінансового зобов'язання, суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо припинення визнання.

5.5 Зменшення корисності

Визнання очікуваних кредитних збитків

Загальний підхід

- 5.5.1 Суб'єкт господарювання визнає резерв під збитки для *очікуваних кредитних збитків* за фінансовим активом, що оцінюється згідно з пунктами 4.1.2 або 4.1.2А, для дебіторської заборгованості за орендою, за *договірним активом* або за зобов'язанням із кредитування, і за договором фінансової гарантії, до якого застосовуються вимоги пунктів 2.1(е), 4.2.1(в) або 4.2.1(г) щодо зменшення корисності.

- 5.5.2 Суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо зменшення корисності для визнання та оцінки резерву під збитки за фінансовими активами, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 4.1.2А. Проте резерв під збитки визнається в іншому сукупному доході й не зменшує балансової вартості фінансового активу, зазначеної у звіті про фінансовий стан.
- 5.5.3** **Із урахуванням пунктів 5.5.13–5.5.16 суб'єкт господарювання оцінює станом на кожну звітну дату резерв під збитки за фінансовим інструментом у розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії фінансового інструменту, якщо кредитний ризик за таким фінансовим інструментом значно зріс із моменту первісного визнання.**
- 5.5.4 Мета встановлення вимог щодо зменшення корисності полягає у визнанні очікуваних кредитних збитків за весь строк дії за всіма фінансовими інструментами, за якими відбулося значуще зростання кредитного ризику з моменту первісного визнання (незалежно від того, чи він оцінюється на індивідуальній, чи на груповій основі) з урахуванням усієї обґрунтовано необхідної та підтверджуваної інформації, включаючи прогнозовану інформацію.
- 5.5.5** **Якщо станом на звітну дату кредитний ризик за фінансовим інструментом не зазнав значущого зростання з моменту первісного визнання, то, з урахуванням положень пунктів 5.5.13–5.5.16, суб'єкт господарювання оцінює резерв під збитки за таким фінансовим інструментом у розмірі, що дорівнює 12-місячним очікуваним кредитним збиткам.**
- 5.5.6 У випадку зобов'язань із кредитування та договорів фінансової гарантії дата, з якої суб'єкт господарювання стає стороною безвідкличного зобов'язання, вважається датою первісного визнання в цілях застосування вимог щодо зменшення корисності.
- 5.5.7 Якщо суб'єкт господарювання оцінив у попередньому звітному періоді резерв під збитки за фінансовим інструментом у розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії фінансового інструменту, але станом на поточну звітну дату з'ясував, що критерії пункту 5.5.3 більше не виконуються, то суб'єкт господарювання оцінює резерв під збитки в розмірі, що дорівнює 12-місячним очікуваним кредитним збиткам станом на поточну звітну дату.
- 5.5.8 Суб'єкт господарювання визнає суму очікуваних кредитних збитків (або здійснює відновлення корисності), що є необхідною для коригування резерву під збитки станом на звітну дату, до суми, яка має бути визнана згідно з цим Стандартом, як *прибуток або збиток від зменшення корисності* в прибутку або збитку.

Визначення значущого зростання кредитного ризику

- 5.5.9 Станом на кожну звітну дату суб'єкт господарювання оцінює, чи зазнав кредитний ризик за фінансовим інструментом значущого зростання з моменту первісного визнання. При виконанні такої оцінки суб'єкт господарювання замість зміни суми очікуваних кредитних збитків використовує зміну ризику настання дефолту (невиконання зобов'язань) протягом очікуваного строку дії фінансового інструмента. Для виконання такої оцінки суб'єкт господарювання порівнює ризик настання дефолту (невиконання зобов'язань) за фінансовим інструментом станом на звітну дату з ризиком настання дефолту за фінансовим інструментом станом на дату первісного визнання, і враховує при цьому обґрунтовано необхідну та підтверджувану інформацію, що є доступною без надмірних витрат або зусиль, і вказує на значуще зростання кредитного ризику з моменту первісного визнання.
- 5.5.10 Суб'єкт господарювання може зробити припущення про те, що кредитний ризик за фінансовим інструментом не зазнав значущого зростання з моменту первісного визнання, якщо було з'ясовано, що фінансовий інструмент має низький рівень кредитного ризику станом на звітну дату (див. пункти Б5.5.22–Б5.5.24).
- 5.5.11 За можливості одержання обґрунтовано необхідної та підтверджуваної прогнозованої інформації без надмірних витрат або зусиль суб'єкт господарювання не може спиратись лише на інформацію про *прострочення* при визначенні того, чи зазнав кредитний ризик значущого зростання з моменту первісного визнання. Водночас, якщо інформацію, що має більш прогнозний характер, ніж інформація про прострочення (чи то на індивідуальній, чи то на груповій основі), неможливо одержати без надмірних витрат або зусиль, то суб'єкт господарювання має право використовувати інформацію про прострочення для з'ясування того, чи з моменту первісного визнання відбулося значуще зростання кредитного ризику. Незважаючи на спосіб, яким суб'єкт господарювання оцінює значуще зростання кредитного ризику, у разі прострочення договірних платежів більш ніж на 30 днів приймається спростовне припущення про те, що кредитний ризик за фінансовим активом зазнав значущого зростання з моменту первісного визнання. Суб'єкт господарювання може спростувати це припущення, якщо він має розумно необхідну та підтверджувану інформацію, що може бути одержана без надмірних витрат або зусиль, котра показує, що кредитний ризик із моменту первісного визнання не зазнав значущого зростання навіть попри те, що договірні платежі прострочено більш ніж на 30 днів.

Якщо суб'єкт господарювання з'ясує, що кредитний ризик значно зріс до того, як договірні платежі було прострочено більш ніж на 30 днів, то спростовне припущення не застосовується.

Модифіковані фінансові активи

- 5.5.12 Якщо договірні грошові потоки за фінансовим активом зазнали перегляду або модифікації, а визнання фінансового активу припинене не було, то суб'єкт господарювання оцінює, чи мало місце значуще зростання кредитного ризику за фінансовим інструментом згідно з пунктом 5.5.3 шляхом порівняння:
- (а) ризику настання дефолту (невиконання зобов'язань) станом на звітну дату (на основі модифікованих договірних умов); і
 - (б) ризику настання дефолту (невиконання зобов'язань) станом на дату первісного визнання (на основі первісних договірних умов, що не зазнали модифікації).

Придбані або створені кредитно-знецінені фінансові активи

- 5.5.13 Незважаючи на положення пунктів 5.5.3 та 5.5.5, станом на звітну дату суб'єкт-господарювання визнає як резерв під збитки за придбаними або створеними-кредитно-знеціненими фінансовими активами лише кумулятивні зміни в розмірі очікуваних кредитних збитків за весь строк дії фінансового активу з моменту первісного визнання.
- 5.5.14 Суб'єкт господарювання визнає станом на кожну звітну дату зміну розміру очікуваних кредитних збитків за весь строк дії як прибуток або збиток від зменшення корисності в прибутку або збитку. Суб'єкт господарювання визнає сприятливі зміни в очікуваних кредитних збитках за весь строк дії як прибуток від зменшення корисності, навіть якщо розмір очікуваних кредитних збитків протягом строку дії є меншим від розміру очікуваних кредитних збитків, що були враховані в оцінці грошових потоків під час первісного визнання.

Спрощений підхід до торговельної дебіторської заборгованості, договірних активів та дебіторської заборгованості за орендою

- 5.5.15 Незважаючи на положення пунктів 5.5.3 та 5.5.5, суб'єкт господарювання завжди оцінює резерв під збитки в розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії, для:
- (а) торговельної дебіторської заборгованості або договірних активів, що є наслідком операцій у межах сфери застосування МСФЗ 15, і при цьому:
 - (i) не містять значущого компоненту фінансування згідно з МСФЗ 15 (або якщо суб'єкт господарювання застосовує практичний прийом згідно з пунктом 63 МСФЗ 15); або
 - (ii) містять значущий компонент фінансування згідно з МСФЗ 15, якщо суб'єкт господарювання зробив у своїй обліковій політиці вибір на користь оцінки резерву під збитки у розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії. Така облікова політика застосовується до всієї торговельної дебіторської заборгованості або всіх договірних активів такого роду, але може застосовуватись до торговельної дебіторської заборгованості та договірних активів окремо.
 - (б) дебіторської заборгованості за орендою за операціями, що перебувають у межах сфери застосування МСФЗ 16, якщо суб'єкт господарювання зробив у своїй обліковій політиці вибір на користь оцінки резерву під збитки в розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії. Така облікова політика застосовується до всієї дебіторської заборгованості за орендою, але може застосовуватись до дебіторської заборгованості за фінансовою та операційною орендою окремо.
- 5.5.16 Суб'єкт господарювання має право обирати різну облікову політику для торговельної дебіторської заборгованості, дебіторської заборгованості за орендою та договірних активів незалежно одну від одної.

Оцінка очікуваних кредитних збитків

- 5.5.17 Суб'єкт господарювання оцінює очікувані кредитні збитки за фінансовим інструментом у спосіб, що відображає:

- (а) об'єктивну та зважену за ймовірністю суму, визначену шляхом оцінки певного діапазону можливих результатів;
 - (б) часову вартість грошей; і
 - (в) обґрунтовано необхідну та підтверджувану інформацію про минулі події, поточні умови та прогнози майбутніх економічних умов, що може бути одержана без надмірних витрат або зусиль станом на звітну дату.
- 5.5.18 При оцінці очікуваних кредитних збитків суб'єкт господарювання може не визначати всі можливі сценарії. Водночас, він має врахувати ризик або ймовірність настання кредитних збитків шляхом розгляду можливості настання кредитного збитку та можливості ненастання кредитного збитку, навіть якщо можливість настання кредитного збитку є малоїмовірною.
- 5.5.19 Максимальний період, який слід врахувати під час оцінки очікуваних кредитних збитків, – це максимальний договірний період (з урахуванням опціонів на пролонгацію), протягом якого суб'єкт господарювання є вразливим до кредитного ризику, але не довший період, навіть якщо застосування відповідного довшого періоду відповідає діловій практиці.
- 5.5.20 При цьому деякі фінансові інструменти містять у собі як позику, так і невикористане зобов'язання з кредитування, а передбачена договором спроможність суб'єкта господарювання вимагати погашення та скасовувати невикористане зобов'язання не обмежує вразливості суб'єкта господарювання до кредитних збитків самим лише періодом подання відповідного повідомлення за договором.. У випадку таких (і лише таких) фінансових інструментів суб'єкт господарювання оцінює очікувані кредитні збитки за період, протягом якого суб'єкт господарювання є вразливим до кредитного ризику, а очікувані кредитні збитки не можуть бути зменшені за рахунок вжиття заходів із управління кредитним ризиком, навіть якщо такий період є довшим за максимальний договірний період.

5.6 Перекласифікація фінансових активів

- 5.6.1 Якщо суб'єкт господарювання проводить перекласифікацію фінансових активів згідно з пунктом 4.4.1, він застосовує перекласифікацію перспективно, починаючи з *дати перекласифікації*. Суб'єкт господарювання не переглядає визнані раніше прибутки, збитки (включаючи прибутки або збитки від зменшення корисності), або проценти. Вимоги до перекласифікації викладено в пунктах 5.6.2–5.6.7.
- 5.6.2 Якщо суб'єкт господарювання здійснює перекласифікацію фінансового активу з категорії тих, що оцінюються за амортизованою собівартістю, до категорії тих, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, то його справедлива вартість оцінюється станом на дату перекласифікації. Будь-який прибуток або збиток, що виник із різниці між попередньою амортизованою собівартістю фінансового активу та його справедливою вартістю, визнається в прибутку або збитку.
- 5.6.3 Якщо суб'єкт господарювання здійснює перекласифікацію фінансового активу з категорії тих, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, до категорії тих, що оцінюються за амортизованою собівартістю, то його справедлива вартість станом на дату перекласифікації стає його новою валовою балансовою вартістю. (Керівництво щодо визначення ефективної ставки відсотка й резерву під збитки станом на дату перекласифікації подано в пункті Б5.6.2).
- 5.6.4 Якщо суб'єкт господарювання здійснює перекласифікацію фінансового активу з категорії тих, що оцінюються за амортизованою собівартістю, до категорії тих, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, то його справедлива вартість оцінюється станом на дату перекласифікації. Будь-який прибуток або збиток, що виник із різниці між попередньою амортизованою собівартістю фінансового активу та його справедливою вартістю, визнається в іншому сукупному доході. Ефективна ставка відсотка та оцінка очікуваних кредитних збитків у результаті перекласифікації коригуванню не підлягають. (Див. пункт Б5.6.1.)
- 5.6.5 Якщо суб'єкт господарювання здійснює перекласифікацію фінансового активу з категорії тих, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, в категорію тих, що оцінюються за амортизованою собівартістю, то фінансовий актив перекласифіковується за своєю справедливою вартістю станом на дату перекласифікації. Однак, кумулятивний прибуток або збиток, що був раніше визнаний в іншому сукупному доході, виключається з власного капіталу та відповідно коригується справедлива вартість фінансового активу станом на дату перекласифікації. Внаслідок цього фінансовий актив оцінюється станом на дату перекласифікації так, ніби він завжди оцінювався за амортизованою собівартістю. Таке

коригування впливає на інший сукупний дохід, але не позначається на прибутку або збитку, а тому не є коригуванням перекласифікації (див. МСБО 1 «Подання фінансової звітності»). Ефективна ставка відсотка та оцінка очікуваних кредитних збитків у результаті перекласифікації коригуванню не підлягають. (Див. пункт Б5.6.1.)

- 5.6.6 Якщо суб'єкт господарювання здійснює перекласифікацію фінансового активу з категорії тих, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, у категорію тих, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, то фінансовий актив і надалі оцінюється за своєю справедливою вартістю. (Керівництво щодо визначення ефективної ставки відсотка й резерву під збитки станом на дату перекласифікації подано в пункті Б5.6.2).
- 5.6.7 Якщо суб'єкт господарювання здійснює перекласифікацію фінансового активу з категорії тих, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, у категорію тих, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, то фінансовий актив і надалі оцінюється за своєю справедливою вартістю. Кумулятивний прибуток або збиток, що був раніше визнаний в іншому сукупному доході, перекласифіковується з власного капіталу в прибуток або збиток як коригування перекласифікації (див. МСБО 1) станом на дату перекласифікації.

5.7 Прибутки та збитки

- 5.7.1 Прибуток або збиток за фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням, що оцінюється за справедливою вартістю, визнається в прибутку чи збитку за винятком випадків, коли:
- (а) він є частиною відносин хеджування (див. пункти 6.5.8–6.5.14 та, залежно від ситуації, пункти 89–94 МСБО 39 щодо обліку хеджування справедливої вартості у разі портфельного хеджування процентного ризику;
 - (б) він є інвестицією в інструмент власного капіталу, а суб'єкт господарювання прийняв рішення враховувати прибутки та збитки за такою інвестицією у складі іншого сукупного доходу згідно з пунктом 5.7.5;
 - (в) він є фінансовим зобов'язанням, призначеним як таке, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, а суб'єкт господарювання зобов'язаний представляти вплив змін у *кредитному ризику* за зобов'язанням у складі іншого сукупного доходу згідно з пунктом 5.7.7; або
 - (г) він є фінансовим активом, що оцінюється за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 4.1.2А, а суб'єкт господарювання зобов'язаний визнавати деякі зміни у справедливій вартості у складі іншого сукупного доходу згідно з пунктом 5.7.10.
- 5.7.1А Дивіденди визнаються в прибутку або збитку лише в тому разі, якщо:
- (а) право суб'єкта господарювання на одержання виплат за дивідендами встановлено;
 - (б) є ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з дивідендами, надійдуть до суб'єкта господарювання; і
 - (в) суму дивідендів можна достовірно оцінити.
- 5.7.2 Прибуток або збиток за фінансовим активом, що оцінюється за амортизованою собівартістю та не є частиною відносин хеджування (див. пункти 6.5.8–6.5.14 та, залежно від ситуації, пункти 89–94 МСБО 39 щодо обліку хеджування справедливої вартості у разі портфельного хеджування процентного ризику, визнається в прибутку або збитку в момент припинення визнання фінансового активу його перекласифікації згідно з пунктом 5.6.2 через процес амортизації або для визнання прибутку або збитку від зменшення корисності. Суб'єкт господарювання застосовує пункти 5.6.2 та 5.6.4 у разі перекласифікації ним фінансових активів із категорії тих, що оцінюються за амортизованою собівартістю в іншу категорію. Прибуток або збиток за фінансовим зобов'язанням, що оцінюється за амортизованою собівартістю та не є частиною відносин хеджування (див. пункти 6.5.8–6.5.14 та, залежно від ситуації, пункти 89–94 МСБО 39 щодо обліку хеджування справедливої вартості у разі портфельного хеджування процентного ризику, визнається в прибутку або збитку при припиненні визнання фінансового зобов'язання та у процесі амортизації. (Керівництво щодо прибутків або збитків від курсових різниць подано в пункті Б5.7.2)
- 5.7.3 Прибуток або збиток за фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями, що є об'єктами хеджування у відносинах хеджування, визнаються згідно з пунктами 6.5.8–6.5.14 та,

за потреби, пунктами 89–94 МСБО 39 щодо обліку хеджування справедливої вартості у разі портфельного хеджування процентного ризику.

- 5.7.4 Якщо суб'єкт господарювання визнає фінансові активи з використанням обліку за датою розрахунку (див. пункти 3.1.2, БЗ.1.3 та БЗ.1.6), то будь-яка зміна у справедливій вартості активу, який має надійти в період між датою операції та датою розрахунку, для активів, що оцінюються за амортизованою собівартістю, не визнається. Проте зміна у справедливій вартості активів, що оцінюються за справедливою вартістю, визнається в прибутку або збитку чи в іншому сукупному доході, залежно від ситуації, згідно з пунктом 5.7.1. Дата операції вважається датою первісного визнання в цілях застосування вимог щодо зменшення корисності.

Інвестиції в інструменти власного капіталу

- 5.7.5 Під час первісного визнання суб'єкт господарювання має право на власний розсуд прийняти безвідкличне рішення про відображення в іншому сукупному доході подальших змін у справедливій вартості інвестиції в інструмент власного капіталу в межах сфери застосування цього Стандарту, який не *утримується для торгівлі* й не є умовною компенсацією, визнаною набувачем в об'єднанні бізнесу, до якого застосовується МСФЗ 3. (Керівництво щодо прибутків або збитків від курсових різниць подано в пункті Б5.7.3)
- 5.7.6 У разі прийняття суб'єктом господарювання рішення, зазначеного в пункті 5.7.5, він визнає в прибутку або збитку дивіденди від такої інвестиції згідно з пунктом 5.7.1А.

Зобов'язання, призначені як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток

- 5.7.7 Суб'єкт господарювання відображає прибуток або збиток за фінансовим зобов'язанням, призначеним як таке, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, згідно з пунктом 4.2.2 або пунктом 4.3.5 у такому порядку:
- (а) сума зміни справедливої вартості фінансового зобов'язання, обумовлена змінами в кредитному ризику за таким зобов'язанням, відображається в іншому сукупному доході (див. пункти Б5.7.13–Б5.7.20), а
 - (б) залишок суми зміни справедливої вартості зобов'язання відображається в прибутку або збитку,

якщо підхід до впливу змін у кредитному ризику за зобов'язанням, описаний у підпункті «а», не призводить до виникнення або збільшення неузгодженості обліку в прибутку або збитку (а в такому разі застосовується пункт 5.7.8). У пунктах Б5.7.5–Б5.7.7 і Б5.7.10–Б5.7.12 подано керівництво щодо з'ясування того, чи відбудеться виникнення або збільшення неузгодженості обліку.

- 5.7.8 Якщо дотримання вимог пункту 5.7.7 може призвести до виникнення або збільшення неузгодженості обліку в прибутку або збитку, то суб'єкт господарювання відображає всі прибутки або збитки за таким зобов'язанням (у тому числі, впливу змін у кредитному ризику за таким зобов'язанням) у прибутку або збитку.
- 5.7.9 Незважаючи на вимоги пунктів 5.7.7 і 5.7.8, суб'єкт господарювання відображає в прибутку або збитку всі прибутки та збитки за зобов'язаннями з кредитування та договорами фінансової гарантії, призначеними як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

Активи, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід

- 5.7.10 Прибуток або збиток за фінансовим активом, що оцінюється за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 4.1.2А, визнається в іншому сукупному доході, окрім прибутку чи збитку від зменшення корисності (див. розділ 5.5) та прибутку чи збитку від курсових різниць (див. пункти Б5.7.2–Б5.7.2А) доти, доки не відбудеться припинення визнання або перекласифікація фінансового активу. У разі припинення визнання фінансового активу кумулятивний прибуток або збиток, що був раніше визнаний в іншому сукупному доході, перекласифіковується з власного капіталу в прибуток або збиток як коригування перекласифікації (див. МСБО 1). У разі перекласифікації фінансового активу з категорії активів, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, суб'єкт господарювання обліковує кумулятивний прибуток або збиток, що був раніше визнаний в

іншому сукупному доході, згідно з пунктами 5.6.5 і 5.6.7. Проценти, нараховані за методом ефективного відсотка, визнаються в прибутку або збитку.

- 5.7.11 Як показано в пункті 5.7.10, якщо фінансовий актив оцінюється за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 4.1.2А, то суми, що визнаються в прибутку або збитку, є такими самими, що й суми, які було б визнано в прибутку або збитку, якби фінансовий актив оцінювався за амортизованою собівартістю.

Глава 6. Облік хеджування

6.1 Мета і сфера застосування обліку хеджування

- 6.1.1 Мета обліку хеджування полягає у відображенні у фінансовій звітності впливу діяльності суб'єкта господарювання з управління ризиком, що передбачає використання фінансових інструментів для управління вразливостями, що впливають із певних ризиків, які можуть вплинути на прибуток або збиток (або інший сукупний дохід у разі інвестицій в інструменти власного капіталу, щодо яких суб'єкт господарювання прийняв рішення про відображення змін у їх справедливій вартості в іншому сукупному доході згідно з пунктом 5.7.5). Цей підхід має на меті представлення контексту інструментів хеджування, для яких застосовується облік хеджування, з метою забезпечення розуміння їх мети та впливу.
- 6.1.2 Суб'єкт господарювання має право призначити відносини хеджування між інструментом хеджування та об'єктом хеджування згідно з пунктами 6.2.1–6.3.7 та Б6.2.1–Б6.3.25. У випадку відносин хеджування, що відповідають кваліфікаційним критеріям, суб'єкт господарювання обліковує прибуток або збиток за інструментом хеджування та об'єктом хеджування згідно з пунктами 6.5.1–6.5.14 та Б6.5.1–Б6.5.28. Якщо об'єкт хеджування є групою об'єктів, суб'єкт господарювання виконує додаткові вимоги, встановлені пунктами 6.6.1–6.6.6 і Б6.6.1–Б6.6.16.
- 6.1.3 Суб'єкт господарювання має право застосовувати вимоги до обліку хеджування, встановлені МСБО 39, замість вимог цього Стандарту для хеджування справедливої вартості вразливості до процентного ризику за портфелем фінансових активів або фінансових зобов'язань (і тільки для такого хеджування). У такому випадку суб'єкт господарювання повинен також застосовувати особливі вимоги щодо обліку хеджування справедливої вартості у разі портфельного хеджування процентного ризику та призначити об'єктом хеджування ту частину, яка є сумою у валюті (див. пункти 81А, 89А та АЕ114–АЕ132 МСБО 39).

6.2 Інструменти хеджування

Кваліфіковані інструменти

- 6.2.1 Інструментом хеджування може бути призначений похідний інструмент, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, за винятком деяких проданих опціонів (див. пункт Б6.2.4).
- 6.2.2 Непохідний фінансовий актив або непохідне фінансове зобов'язання, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, може бути призначено інструментом хеджування, якщо він не є фінансовим зобов'язанням, призначеним як таке, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, для якого сума змін справедливої вартості, обумовлена змінами в кредитному ризику за таким зобов'язанням, відображається в іншому сукупному доході згідно з пунктом 5.7.7. У разі хеджування валютного ризику компотент непохідного фінансового активу або непохідного фінансового зобов'язання, пов'язаний із валютним ризиком, може бути призначений інструментом хеджування, якщо він не є інвестицією в інструмент власного капіталу, щодо якого суб'єкт господарювання прийняв рішення про відображення змін у справедливій вартості в іншому сукупному доході згідно з пунктом 5.7.5.
- 6.2.3 У цілях обліку хеджування інструментами хеджування можуть призначатись лише контракти зі стороною, яка є зовнішньою по відношенню до суб'єкта господарювання, що звітує (тобто зовнішньою по відношенню до групи або окремого суб'єкта господарювання, щодо яких подається звітність).

Призначення інструментів хеджування

- 6.2.4 Кваліфікований інструмент має бути призначений інструментом хеджування в цілому. Допускаються лише такі винятки:
- (а) відокремлення внутрішньої вартості та часової вартості опціонного контракту з призначенням інструментом хеджування лише зміни у внутрішній вартості опціону, а не зміни в його часовій вартості (див. пункти 6.5.15 та Б6.5.29–Б6.5.33);
 - (б) відокремлення форвардного елемента та спотового елемента форвардного контракту з призначенням інструментом хеджування лише зміни у вартості спотового елемента форвардного контракту, а не його форвардного елемента; подібним чином і базисний валютний спред може бути відокремлений і вилучений із призначення фінансового інструмента інструментом хеджування (див. пункти 6.5.16 і Б6.5.34–Б6.5.39); і
 - (в) пропорційна частка всього інструмента хеджування (на зразок 50 відсотків номінальної суми) може бути призначена інструментом хеджування у відносинах хеджування. Водночас, інструментом хеджування не може бути призначена частина зміни в його справедливій вартості, обумовлена лише частиною того періоду часу, протягом якого інструмент хеджування перебуває в обігу.
- 6.2.5 Суб'єкт господарювання має право розглядати в поєднанні та спільно призначати інструментом хеджування будь-яке поєднання таких інструментів (у тому числі, тоді, коли ризик (ризики), що виникає (виникають) за деякими інструментами хеджування, згортається (згортаються) з тими, що виникають за іншими інструментами хеджування):
- (а) похідні інструменти або пропорційні частки таких інструментів; і
 - (б) непохідні інструменти або пропорційні частки таких інструментів.
- 6.2.6 Водночас, похідний інструмент, що поєднує в собі проданий опціон та придбаний опціон (наприклад, коридор ставки відсотка), не відповідає критеріям інструмента хеджування, якщо на дату призначення він фактично є чистим проданим опціоном (крім тих випадків, коли цей інструмент відповідає зазначеним критеріям згідно з пунктом Б6.2.4). Подібним чином два інструменти або декілька інструментів (чи їхні частки) можуть бути спільно призначені інструментом хеджування лише в тому разі, якщо, будучи поєднаними, вони фактично не є чистим проданим опціоном на дату призначення (крім тих випадків, коли цей інструмент відповідає зазначеним критеріям згідно з пунктом Б6.2.4).

6.3 Об'єкти хеджування

Кваліфіковані об'єкти

- 6.3.1 Об'єктом хеджування можуть бути визнані актив або зобов'язання, невизнане *тверде зобов'язання, прогнозована операція* або чиста інвестиція в закордонну господарську одиницю. Об'єктом хеджування може бути:
- (а) один об'єкт; або
 - (б) група об'єктів (із урахуванням пунктів 6.6.1–6.6.6 та Б6.6.1–Б6.6.16).
- Об'єктом хеджування може бути також компонент такого об'єкта чи групи об'єктів (див. пункти 6.3.7 та Б6.3.7–Б6.3.25).
- 6.3.2 Об'єкт хеджування має бути придатним для достовірної оцінки.
- 6.3.3 Якщо об'єктом хеджування є прогнозована операція (або її компонент), то ймовірність здійснення такої операції має бути високою.
- 6.3.4 Об'єктом хеджування (див. пункти Б6.3.3–Б6.3.4) може бути призначена сукупна вразливість, що є поєднанням вразливості до ризику, яка відповідає критеріям об'єкта хеджування згідно з пунктом 6.3.1, і похідного інструмента. Це визначення включає в себе прогнозовану операцію з сукупною вразливістю (тобто майбутні операції, які ще не здійснено, але здійснення яких очікується, і може призвести до виникнення вразливості до ризику та похідного інструмента), якщо ймовірність виникнення такої сукупної вразливості до ризику є високою, а після її виникнення (а отже після того, як вона більше не буде прогнозованою) вона відповідатиме критеріям об'єкта хеджування.
- 6.3.5 У цілях обліку хеджування об'єктами хеджування можуть призначатись лише активи, зобов'язання, тверде зобов'язання або високоймовірні прогнозовані операції зі стороною, яка є

зовнішньою по відношенню до суб'єкта господарювання, що звітує. Облік хеджування може застосовуватись до операцій між суб'єктами господарювання, які належать до однієї групи, лише в індивідуальній або окремій фінансовій звітності таких суб'єктів господарювання, а не в консолідованій фінансовій звітності групи, окрім консолідованої фінансової звітності інвестиційного суб'єкта господарювання, що відповідає визначенню МСФЗ 10, коли операції між інвестиційним суб'єктом господарювання та його дочірніми підприємствами, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, не будуть виключені з консолідованої фінансової звітності.

- 6.3.6 Водночас, як виняток із пункту 6.3.5, валютний ризик за внутрішньогруповою монетарною статтею (наприклад, кредиторською/дебіторською заборгованістю між двома дочірніми підприємствами) може відповідати критеріям об'єкта хеджування в консолідованій фінансовій звітності, якщо він призводить до вразливості для прибутків або збитків від зміни валютного курсу, що не виключається в повному обсязі при консолідації згідно з МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів». Згідно з МСБО 21 прибутки та збитки від зміни валютного курсу за внутрішньогруповими монетарними статтями не виключаються при консолідації повністю, якщо операція за внутрішньогруповою монетарною статтею відбувається між двома суб'єктами господарювання з групи, які мають різні функціональні валюти. Крім того, валютний ризик за високоюмовірною прогнозованою внутрішньогруповою операцією може відповідати критеріям об'єкта хеджування в консолідованій фінансовій звітності, якщо таку операцію виражено в іншій валюті, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання, що здійснює таку операцію, а валютний ризик вплине на консолідований прибуток або збиток.

Призначення об'єктів хеджування

- 6.3.7 Суб'єкт господарювання має право призначити об'єктом хеджування у відносинах хеджування об'єкт у цілому або компонент об'єкта. Об'єкт у цілому включає в себе всі зміни в грошових потоках або справедливій вартості об'єкта. Компонент включає в себе менш ніж повний розмір змін у справедливій вартості об'єкта або мінливості грошових потоків за об'єктом. У такому разі суб'єкт господарювання має право призначити об'єктами хеджування лише такі види компонентів (у тому числі, їх поєднання):
- (а) лише ті зміни в грошових потоках або справедливій вартості об'єкта, що пов'язані з конкретним ризиком або ризиками (ризиковий компонент), за умови можливості окремого визначення та достовірної оцінки ризикового компонента на основі оцінювання, проведеного в контексті конкретної структури ринку (див. пункти Б6.3.8–Б6.3.15). Ризикові компоненти включають у себе призначення лише змін у грошових потоках або у справедливій вартості об'єкта хеджування, що є більшими або меншими за зазначену ціну або іншу змінну (односторонній ризик);
 - (б) один або кілька обраних договірних грошових потоків;
 - (в) компоненти номінальної суми, тобто визначеної частини суми об'єкта (див. пункти Б6.3.16–Б6.3.20).

6.4 Кваліфікаційні критерії для обліку хеджування

- 6.4.1 Відносини хеджування кваліфікуються для обліку хеджування лише в разі виконання всіх зазначених нижче критеріїв:
- (а) відносини хеджування складаються лише з прийнятних інструментів хеджування та прийнятних об'єктів хеджування;
 - (б) на початку відносин хеджування здійснюється офіційне призначення та документальне оформлення відносин хеджування, а також мети та стратегії суб'єкта господарювання в управлінні ризиком здійснення хеджування. Зазначене документальне оформлення включає в себе визначення інструмента хеджування, об'єкта хеджування, характеру ризику, що хеджується, а також порядок оцінювання суб'єктом господарювання відповідності відносин хеджування вимогам ефективності хеджування (включаючи порядок проведення ним аналізу джерел неефективності хеджування та порядок визначення ним коефіцієнта хеджування);
 - (в) відносини хеджування відповідають усім викладеним нижче вимогам ефективності хеджування:
 - (і) між об'єктом хеджування та інструментом хеджування існує економічний зв'язок (див. пункти Б6.4.4–Б6.4.6);

- (ii) вплив кредитного ризику не домінує у змінах вартості, обумовлених вищезгаданим економічним зв'язком (див. пункти Б6.4.7–Б6.4.8); та
- (iii) коефіцієнт хеджування за відносинами хеджування є таким самим, що й коефіцієнт, визначений за кількістю об'єкта хеджування, яку суб'єкт господарювання фактично хеджує, та кількістю інструмента хеджування, яку суб'єкт господарювання фактично використовує для хеджування такої кількості об'єкта хеджування. Водночас, таке призначення не повинне відображати дисбалансу між ваговими коефіцієнтами об'єкта хеджування та інструмента хеджування, яке може призвести до неефективності хеджування (незалежно від її визнання), внаслідок чого результат обліку виявиться невідповідним меті обліку хеджування (див. пункти Б6.4.9–Б6.4.11).

6.5 Облік кваліфікованих відносин хеджування

- 6.5.1 Суб'єкт господарювання застосовує облік хеджування до відносин хеджування, що відповідають кваліфікаційним критеріям, зазначеним у пункті 6.4.1 (які включають у себе рішення суб'єкта господарювання про призначення відносин хеджування).
- 6.5.2 Існує три види відносин хеджування:
- (а) хеджування справедливої вартості: хеджування вразливості до змін у справедливій вартості визнаного активу або зобов'язання, або невизнаного твердого зобов'язання, або компонента будь-якого такого об'єкта, що можуть бути віднесені на конкретний ризик і можуть вплинути на прибуток або збиток;
 - (б) хеджування грошових потоків: хеджування вразливості до мінливості грошових потоків, що може бути віднесена на конкретний ризик, пов'язаний із визнаним активом чи зобов'язанням у цілому або його компонентом (на зразок усіх або деяких майбутніх виплат процентів за борговим зобов'язанням зі змінною ставкою) або з високоюмовірною прогнозованою операцією, і може вплинути на прибуток або збиток;
 - (в) хеджування чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю згідно з визначенням, поданим у МСБО 21.
- 6.5.3 Якщо об'єктом хеджування є інструмент власного капіталу, щодо якого суб'єкт господарювання прийняв рішення про відображення змін у справедливій вартості у складі іншого сукупного доходу згідно з пунктом 5.7.5, то хеджованою вразливістю, про яку йдеться в пункті 6.5.2(а) має бути вразливість, здатна вплинути на інший сукупний дохід. У такому й лише такому разі визнана неефективність хеджування відображається в іншому сукупному доході.
- 6.5.4 Хеджування валютного ризику за твердим зобов'язанням може обліковуватись як хеджування справедливої вартості або хеджування грошових потоків.
- 6.5.5 Якщо відносини хеджування припиняють відповідати вимозі ефективності хеджування, пов'язаній із коефіцієнтом хеджування (див. пункт 6.4.1(в)(iii)), але мета управління ризиком для таких призначених відносин хеджування залишається незмінною, то суб'єкт господарювання коригує коефіцієнт хеджування за відносинами хеджування так, щоб він знов прийшов у відповідність до кваліфікаційних критеріїв (це описується в цьому Стандарті як «відновлення балансу» – див. пункти Б6.5.7–Б6.5.21).
- 6.5.6 Суб'єкт господарювання припиняє облік хеджування перспективно лише в тому разі, коли відносини хеджування (або частина відносин хеджування) припиняє відповідати кваліфікаційним критеріям (після врахування, залежно від ситуації, відновлення балансу за відносинами хеджування). Це включає в себе випадки завершення строку або реалізації, припинення дії або виконання інструмента хеджування. З цією метою заміна інструмента хеджування іншим або його перетворення на інший інструмент хеджування не вважається завершенням строку або припиненням дії, якщо така заміна чи таке перетворення є частиною документально оформленої мети управління ризиком суб'єкта господарювання та відповідають цій меті. Крім того, з цією метою не вважається завершенням строку або припиненням дії інструмента хеджування ситуація, коли:
- (а) внаслідок дії або впровадження законів чи нормативно-правових актів сторони інструмента хеджування досягають домовленості про заміну одним або кількома кліринговими контрагентами свого первісного контрагента так, щоб стати новим контрагентом для кожної зі сторін. З цією метою кліринговим контрагентом є центральний контрагент (якого іноді називають «кліринговою організацією» або «кліринговим агентством») або суб'єкт чи суб'єкти господарювання: наприклад,

кліринговий член клірингової організації або клієнт клірингового члена клірингової організації, що виступає в ролі контрагента з метою здійснення клірингу центральним контрагентом. Водночас, якщо сторони інструмента хеджування замінюють своїх первісних контрагентів на інших контрагентів, то вимога цього підпункту вважається виконаною лише в тому разі, якщо кожна з цих сторін здійснює кліринг із одним і тим самим центральним контрагентом;

- (б) інші зміни (за їх наявності) в інструменті хеджування обмежуються змінами, що є необхідними для здійснення такої заміни контрагента. Такі зміни обмежуються тими, що відповідають умовам, які б очікувались, були враховані, якщо б кліринг за інструментом хеджування від самого початку здійснювався з таким кліринговим контрагентом. Такі зміни включають у себе зміни у вимогах щодо застави, правах на згортання залишків дебіторської та кредиторської заборгованості, а також у зборах, що справляються.

Припинення обліку хеджування може позначитись на відносинах хеджування або в цілому, або лише на їх частині (і в цьому разі облік хеджування продовжується щодо тих відносин хеджування, які залишилися).

6.5.7 Суб'єкт господарювання застосовує:

- (а) пункт 6.5.10 у разі припинення ним обліку хеджування для хеджування справедливої вартості, за яким об'єктом хеджування (або його компонентом) є фінансовий інструмент, що оцінюється за амортизованою собівартістю; і
- (б) пункт 6.5.12 у разі припинення ним обліку хеджування для хеджування грошових потоків.

Хеджування справедливої вартості

6.5.8 Доти, доки хеджування справедливої вартості відповідає кваліфікаційним критеріям пункту 6.4.1, облік відносин хеджування здійснюється в такому порядку:

- (а) прибуток або збиток за інструментом хеджування визнається в прибутку або збитку (або в іншому сукупному доході, якщо інструмент хеджування хеджує інструмент власного капіталу, щодо якого суб'єкт господарювання прийняв рішення про відображення змін у справедливій вартості у складі іншого сукупного доходу згідно з пунктом 5.7.5).
- (б) прибуток або збиток від хеджування за об'єктом хеджування коригує балансову вартість об'єкта хеджування (залежно від ситуації) та визнається в прибутку або збитку. Якщо об'єктом хеджування є фінансовий актив (або його компонент), що оцінюється за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 4.1.2А, то прибуток або збиток від хеджування за об'єктом хеджування визнається в прибутку або збитку. Якщо ж об'єктом хеджування є інструмент власного капіталу, щодо якого суб'єкт господарювання прийняв рішення про відображення змін у справедливій вартості у складі іншого сукупного доходу згідно з пунктом 5.7.5, то зазначені суми залишаються в іншому сукупному доході. Коли об'єктом хеджування є не визнане тверде зобов'язання (або його компонент), кумулятивна зміна справедливої вартості об'єкта хеджування після його призначення визнається як актив або зобов'язання з визнанням прибутку або збитку за ним у прибутку або збитку.

6.5.9 Коли об'єктом хеджування у хеджуванні справедливої вартості є тверде зобов'язання (або її компонент) придбати актив або взяти на себе зобов'язання, первісна балансова вартість активу або зобов'язання, що є результатом виконання такого твердого зобов'язання суб'єктом господарювання, коригується шляхом включенням до неї кумулятивної зміни справедливої вартості об'єкта хеджування, що була визнана у звіті про фінансовий стан.

6.5.10 Будь-яке коригування на підставі пункту 6.5.8(б) амортизується до прибутку або збитку, якщо об'єктом хеджування є фінансовий інструмент (або його частина), що оцінюється за амортизованою собівартістю. Амортизація може бути розпочата одразу ж після здійснення коригування, але не пізніше припинення коригування вартості на прибутку та збитку від хеджування. Амортизація здійснюється на основі перерахованої ефективної ставки відсотка на дату початку амортизації. До фінансового активу (або його компоненту), що є об'єктом хеджування та оцінюється за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 4.1.2А, амортизація застосовується в такому самому порядку, але до суми, що являє собою кумулятивний прибуток або збиток, раніше визнаний згідно з пунктом 6.5.8(г), замість коригування балансової вартості.

Хеджування грошових потоків

6.5.11 Доти, доки хеджування грошових потоків відповідає кваліфікаційним критеріям пункту 6.4.1, облік відносин хеджування здійснюється в такому порядку:

- (a) окремий компонент власного капіталу, пов'язаний із об'єктом хеджування (резерв хеджування грошових потоків) коригується до нижчої з таких двох оцінок (в абсолютному вираженні):
 - (i) кумулятивного прибутку або збитку за інструментом хеджування від початку хеджування; та
 - (ii) кумулятивної зміни справедливої вартості (теперішньої вартості) об'єкта хеджування (тобто теперішньої вартості сукупних змін очікуваних майбутніх грошових потоків, що хеджуються) від початку хеджування;
- (б) частка прибутку або збитку за інструментом хеджування, яка визначена ефективним хеджуванням (тобто частка, що згортається зі зміною в резерві хеджування грошових потоків, розрахованою згідно з пунктом (a)), визнається в іншому сукупному доході;
- (в) будь-який залишок прибутку або збитку за інструментом хеджування (або будь-який прибуток чи збиток, необхідний для того, щоб збалансувати зміну в резерві хеджування грошових потоків, розраховану згідно з пунктом (a)), є неефективністю хеджування, що визнається в прибутку або збитку;
- (г) сума що була накопичена в резерві хеджування грошових потоків згідно з пунктом (a), обліковується в такий спосіб:
 - (i) якщо хеджована прогнозована операція згодом призводить до визнання нефінансового активу або нефінансового зобов'язання, або якщо хеджована прогнозована операція з нефінансовим активом або нефінансовим зобов'язанням стає тверде зобов'язання, до якого застосовується облік хеджування справедливої вартості, то суб'єкт господарювання виключає відповідну суму з резерву хеджування грошових потоків та включає її безпосередньо до первісної вартості або до іншої балансової вартості активу або зобов'язання. Це не є коригуванням перекласифікації (див. МСБО 1), а отже не впливає на інший сукупний дохід
 - (ii) у випадку хеджування грошових потоків, не охопленого підпунктом (i), здійснюється перекласифікація зазначеної суми з резерву хеджування грошових потоків у прибуток або збиток як коригування перекласифікації (див. МСБО 1) у тому самому періоді чи тих самих періодах, протягом яких хеджовані очікувані майбутні грошові потоки впливають на прибуток або збиток (наприклад, у періодах, у яких визнаються процентний дохід або процентні витрати або відбувається прогнозований продаж);
 - (iii) водночас, якщо зазначена сума є збитком, а суб'єкт господарювання очікує, що весь цей збиток або його частина не будуть покриті в одному або кількох майбутніх періодах, то він негайно здійснює перекласифікацію тієї суми, що, як очікується, не буде покрита, в прибуток або збиток як коригування перекласифікації (див. МСБО 1).

6.5.12 Якщо суб'єкт господарювання припиняє облік хеджування для хеджування грошових потоків (див. пункти 6.5.6 і 6.5.7(б)), він обліковує суму, що накопичилась у резерві хеджування грошових потоків згідно з пунктом 6.5.11(a) в такому порядку:

- (a) якщо хеджовані майбутні грошові потоки все одно очікуються, то така сума залишається в резерві хеджування до надходження цих майбутніх грошових потоків або моменту застосування пункту 6.5.11(г)(iii). При надходженні майбутніх грошових потоків застосовується пункт 6.5.11(г).
- (б) якщо надходження хеджованих майбутніх грошових потоків більше не очікується, то така сума негайно перекласифіковується з резерву хеджування грошових потоків у прибуток або збиток як коригування перекласифікації (див. МСБО 1). Хеджований майбутній грошовий потік, надходження якого більше не є високоймовірним, усе одно може залишатись очікуваним.

Хеджування чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю

- 6.5.13** Хеджування чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю, включаючи хеджування монетарної статті, що обліковується у складі чистої інвестиції (див. МСБО 21), обліковують подібно до хеджування грошових потоків:
- (а) частка прибутку або збитку за інструментом хеджування, який визнано ефективним хеджуванням, визнається в іншому сукупному доході (див. пункт 6.5.11); і
 - (б) неефективна частина визнається в прибутку або збитку.
- 6.5.14** Кумулятивний прибуток або збиток за інструментом хеджування, пов'язаний із ефективною частиною хеджування, що накопичився в резерві курсових різниць, перекласифіковується з власного капіталу в прибуток або збиток як коригування перекласифікації (див. МСБО 1) згідно з пунктами 48–49 МСБО 21 після вибуття або часткового вибуття закордонної господарської одиниці.

Облік часової вартості опціонів

- 6.5.15** Якщо суб'єкт господарювання розділяє одну від одної внутрішню вартість та часову вартість опціонного контракту й призначає інструментом хеджування лише зміну внутрішньої вартості опціону (див. пункт 6.2.4(а)), то він здійснює облік часової вартості опціону в такому порядку (див. пункти Б6.5.29–Б6.5.33):
- (а) суб'єкт господарювання розрізняє часову вартість опціонів за типом об'єкта хеджування, що хеджується опціоном (див. пункт Б6.5.29):
 - (і) об'єкт хеджування, пов'язаний із операцією; або
 - (ii) об'єкт хеджування, пов'язаний із періодом часу.
 - (б) зміна справедливої вартості часової вартості опціону, що хеджує об'єкт хеджування, пов'язаний із операцією, визнається в іншому сукупному доході в тому обсязі, в якому вона пов'язана з об'єктом хеджування, й накопичується в окремому компоненті власного капіталу. Кумулятивну зміну справедливої вартості, що виникає з часової вартості опціону, накопиченої в окремому компоненті власного капіталу («сума»), обліковують таким чином:
 - (і) якщо об'єкт хеджування згодом призводить до визнання нефінансового активу або нефінансового зобов'язання, твердого зобов'язання щодо нефінансового активу чи нефінансового зобов'язання, до якого застосовується облік хеджування справедливої вартості, то суб'єкт господарювання виключає відповідну суму з окремого компонента власного капіталу та включає її безпосередньо до первісної вартості або до іншої балансової вартості активу або зобов'язання. Це не є коригуванням перекласифікації (див. МСБО 1), а отже не впливає на інший сукупний дохід
 - (ii) у випадку відносин хеджування, не охоплених підпунктом (і), здійснюється перекласифікація зазначеної суми з окремого компонента власного капіталу в прибуток або збиток як коригування перекласифікації (див. МСБО 1) у тому самому періоді чи тих самих періодах, протягом яких хеджовані очікувані майбутні грошові потоки впливають на прибуток або збиток (наприклад, у періодах, у яких відбувається прогнозований продаж);
 - (iii) проте, якщо покриття всієї цієї суми або її частини в одному або кількох майбутніх періодах не очікується, то сума, що, як очікується, не буде покрита, негайно перекласифіковується в прибуток або збиток як коригування перекласифікації (див. МСБО 1).
 - (в) зміна справедливої вартості часової вартості опціону, що хеджує об'єкт хеджування, пов'язаний із періодом часу, визнається в іншому сукупному доході в тому обсязі, в якому вона пов'язана з об'єктом хеджування, й накопичується в окремому компоненті власного капіталу. Часова вартість опціону станом на дату його призначення інструментом хеджування (в тому обсязі, в якому вона пов'язана з об'єктом хеджування) амортизується на систематичній та обґрунтованій основі протягом періоду, під час якого коригування хеджування внутрішньої вартості опціону може впливати на прибуток або збиток (або на інший сукупний дохід, якщо об'єктом хеджування є інструмент власного капіталу, щодо якого суб'єкт господарювання прийняв рішення про відображення змін у справедливий

вартості у складі іншого сукупного доходу згідно з пунктом 5.7.5). Отже, в кожному звітному періоді сума амортизації перекласифіковується з окремого компонента власного капіталу в прибуток або збиток як коригування перекласифікації (див. МСБО 1). Водночас, у разі припинення обліку хеджування для відносин хеджування, що включають у себе зміну внутрішньої вартості опціону як інструменту хеджування, чиста сума (така, що включає в себе накопичену амортизацію), що накопичилась в окремому компоненті власного капіталу, негайно перекласифіковується в прибуток або збиток як коригування перекласифікації (див. МСБО 1).

Облік форвардного елемента форвардних контрактів та базисних валютних спредів фінансових інструментів

- 6.5.16 Якщо суб'єкт господарювання розділяє один від одного форвардний елемент і спотовий елемент форвардного контракту й призначає інструментом хеджування лише зміну вартості спотового елемента форвардного контракту або якщо суб'єкт господарювання відокремлює базисний валютний спред від фінансового інструмента та виключає його з призначення такого фінансового інструмента інструментом хеджування (див. пункт 6.2.4(б)), то суб'єкт господарювання має право застосовувати пункт 6.5.15 до форвардного елемента форвардного контракту або до базисного валютного спреду в такий самий спосіб, у який він застосовується до часової вартості опціону. У такому разі, суб'єкт господарювання застосовує пункти Б6.5.34–Б6.5.39 керівництва із застосування,

6.6 Хеджування групи об'єктів

Прийнятність групи об'єктів як об'єкта хеджування

- 6.6.1 Група об'єктів (у тому числі, група об'єктів, що являє собою чисту позицію, – див. пункти Б6.6.1–Б6.6.8) є прийнятним об'єктом хеджування лише в такому разі:
- (а) вона складається з об'єктів (включаючи компоненти об'єктів), котрі, взяті окремо, є прийнятними об'єктами хеджування;
 - (б) управління об'єктами в групі в цілях управління ризиком здійснюється всіма об'єктами разом на груповій основі; та
 - (в) у випадку хеджування грошових потоків за групою об'єктів, для якої мінливість грошових потоків, як очікується, не буде приблизно пропорційною загальній мінливості грошових потоків групи, внаслідок чого виникають позиції ризику, що згортаються:
 - (і) воно є хеджуванням валютного ризику; та
 - (ii) при призначенні такої чистої позиції визначається звітний період, у якому прогнозовані операції, як очікується, впливатимуть на прибуток або збиток, а також їх характер і обсяг (див. пункти Б6.6.7–Б6.6.8).

Призначення компонента номінальної суми

- 6.6.2 Компонент, що є пропорційною часткою прийнятної групи об'єктів, є прийнятним об'єктом хеджування за умови того, що таке призначення відповідає меті управління ризиком суб'єкта господарювання.
- 6.6.3 Компонент-шар групи об'єктів у цілому (наприклад, нижній шар) є прийнятним для обліку хеджування лише в тому разі, якщо:
- (а) він може бути окремо ідентифікований і достовірно оцінений;
 - (б) мета управління ризиком полягає в хеджуванні компонента-шару;
 - (в) об'єкти в групі, з якої було ідентифіковано шар, є вразливими до одного й того самого ризику, від якого здійснюється хеджування (так, щоб на оцінку хеджованого шару не справляло значущого впливу те, які саме об'єкти зі складу групи в цілому входять до хеджованого шару);
 - (г) у разі хеджування об'єктів, що існують (наприклад, невизнаного твердого зобов'язання або визнаного активу), суб'єкт господарювання може ідентифікувати й відстежити всю групу

об'єктів, зі складу якої було визначено хеджований шар (так, щоб суб'єкт господарювання мав змогу виконати вимоги до обліку кваліфікованих відносин хеджування); та

- (г) будь-які об'єкти у складі групи, що містять опціони на дострокове погашення, відповідають вимогам до компонентів номінальної суми (див. пункт Б6.3.20).

Подання

- 6.6.4 У випадку хеджування групи об'єктів із позиціями ризику, що згортаються (тобто хеджування чистої позиції), хеджований ризик яких впливає на різні статті звіту про прибутки та збитки й інший сукупний дохід, будь-які прибутки або збитки від хеджування, зазначені в такому звіті, подаються окремим рядком окремо від тих прибутків і збитків, на які вплинули об'єкти хеджування. Отже, у такому звіті сума у статті, що пов'язана з самим об'єктом хеджування (наприклад, дохід або вартість реалізації), залишається без змін.
- 6.6.5 Для активів і зобов'язань, що хеджуються разом як група в рамках хеджування справедливої вартості, прибуток або збиток у звіті про фінансовий стан за окремими активами та зобов'язаннями визнається як коригування балансової вартості відповідних окремих об'єктів, із яких складається група, згідно з пунктом 6.5.8(б).

Нульові чисті позиції

- 6.6.6 Якщо об'єктом хеджування є група, що становить нульову чисту позицію (тобто таку, в якій повністю згортається ризик за об'єктами хеджування, управління яким здійснюється на груповій основі), то суб'єктові господарювання дозволяється призначити цю групу у відносинах хеджування, що не включають у себе інструмента хеджування, за умови того, що:
- (а) хеджування є частиною поновлюваної стратегії хеджування чистого ризику, за якою суб'єкт господарювання постійно хеджує нові позиції такого самого типу з плином часу (наприклад, при переміщенні операцій у той часовий горизонт, для якого суб'єкт господарювання здійснює хеджування);
 - (б) розмір хеджованої чистої позиції протягом строку дії поновлюваної стратегії хеджування чистого ризику змінюється, а суб'єкт господарювання використовує для хеджування чистого ризику (якщо чиста позиція не є нульовою) прийнятні інструменти хеджування;
 - (в) тоді, коли чиста позиція не є нульовою та хеджується з використанням прийнятних інструментів хеджування, до таких чистих позицій зазвичай застосовується облік хеджування; і
 - (г) незастосування обліку хеджування до нульової чистої позиції призвело б до неузгодженості результатів обліку, оскільки в обліку не було б визнано позиції ризику, що згортаються, які в іншому випадку було б визнано в хеджуванні чистої позиції.

6.7 Можливість призначити вразливий до ризику кредитний інструмент як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток

Прийнятність призначення позиції вразливого до ризику кредитного інструмента як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток

- 6.7.1 Якщо суб'єкт господарювання використовує кредитний похідний інструмент, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, для управління кредитним ризиком за всім фінансовим інструментом або його частиною (вразливістю до кредитного ризику), то він має право призначити такий фінансовий інструмент у тому обсязі, в якому здійснюється управління ним (тобто весь інструмент або його пропорційну частку), як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо:
- (а) назва вразливого до ризику кредитного інструмента (наприклад, позичальника або держателя зобов'язання з кредитування) збігається з назвою базового суб'єкта господарювання за кредитним похідним інструментом («збіг за назвою»); та

- (б) старшинство фінансового інструмента відповідає старшинству інструментів, що можуть бути поставлені згідно з кредитним похідним інструментом.

Суб'єкт господарювання має право прийняти рішення про таке призначення незалежно від того, чи той фінансовий інструмент, за яким здійснюється управління кредитним ризиком, перебуває в межах сфери застосування цього Стандарту (наприклад, суб'єкт господарювання має право призначити таким чином зобов'язання з кредитування, що перебувають за межами сфери застосування цього Стандарту). Суб'єкт господарювання має право призначити такий фінансовий інструмент під час або після його первісного визнання, або поки він залишається невизнаним. Суб'єкт господарювання одночасно здійснює документальне оформлення такого призначення.

Облік вразливих до ризику кредитних інструментів, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток

- 6.7.2 Якщо фінансовий інструмент призначено згідно з пунктом 6.7.1 як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, після його первісного визнання або якщо він раніше не визнавався, то різниця на час такої класифікації між балансовою вартістю, якщо її визначено, та справедливою вартістю негайно визнається в прибутку або збитку. У випадку фінансових активів, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 4.1.2А, кумулятивний прибуток або збиток, що раніше був визнаний в іншому сукупному доході, негайно перекласифіковується з власного капіталу в прибуток або збиток як коригування класифікації (див. МСБО 1).
- 6.7.3 Суб'єкт господарювання припиняє оцінювати фінансовий інструмент, що спричинив виникнення кредитного ризику, або пропорційну частку такого фінансового інструмента за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо:
- (а) кваліфікаційні критерії, зазначені в пункті 6.7.1, більше не виконуються, наприклад:
- (i) строк дії кредитного похідного інструмента або пов'язаного з ним фінансового інструмента, що спричиняє кредитний ризик, сплив або його було продано, його дію було припинено, або за ним було здійснено розрахунки; або
 - (ii) управління кредитним ризиком за фінансовим інструментом більше не здійснюється з використанням кредитних похідних інструментів. Наприклад, це може трапитись у зв'язку з підвищенням кредитної якості позичальника або держателя зобов'язання з кредитування, або внаслідок змін у вимогах до капіталу, встановлених для суб'єкта господарювання; та
- (б) фінансовий інструмент, що спричиняє виникнення кредитного ризику, не підлягає оцінці за справедливою вартістю через прибуток або збиток з інших підстав (тобто бізнес-модель суб'єкта господарювання не зазнала за цей час змін, які вимагали б здійснення перекласифікації згідно з пунктом 4.4.1).
- 6.7.4 Якщо суб'єкт господарювання припиняє оцінювати фінансовий інструмент, що спричиняє кредитний ризик, або частку такого фінансового інструмента за справедливою вартістю через прибуток або збиток, то справедлива вартість такого фінансового інструмента на дату такого припинення стає його новою балансовою вартістю. Після цього застосовується та сама оцінка, що використовувалась до призначення фінансового інструмента як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток (включаючи амортизацію, обумовлену новою балансовою вартістю). Наприклад, для фінансового активу, який первісно було класифіковано як такий, що оцінюється за амортизованою собівартістю, таке оцінювання відновлюється, а його ефективна ставка відсотка підлягає перерахуванню на основі його нової валової балансової вартості на дату припинення його оцінки за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

6.8 Тимчасові винятки з застосування окремих вимог до обліку хеджування

- 6.8.1 Суб'єкт господарювання застосовує пункти 6.8.4–6.8.12 і пункти 7.1.8 та 7.2.26(г) до всіх відносин хеджування, на які безпосередньо вплинула реформа еталонної ставки відсотка. Ці пункти застосовуються лише до таких відносин хеджування. Відносини хеджування є такими, на які безпосередньо вплинула реформа еталонної ставки відсотка, лише в тому разі, якщо реформа призводить до виникнення невизначеності навколо:

- (а) еталонної ставки відсотка (визначеної в договорі або визначеної не у договорі), яку призначено як хеджований ризик; та/або
 - (б) строків або розміру визначених на основі еталонної ставки відсотка грошових потоків за об'єктом хеджування чи інструментом хеджування.
- 6.8.2 З метою застосування пунктів 6.8.4–6.8.12 термін «реформа еталонної ставки відсотка» стосується загальноринкової реформи еталонної ставки відсотка включно з заміною еталонної ставки відсотка на альтернативну еталонну ставку на зразок визначеної згідно з рекомендаціями, викладеними у звіті Ради з фінансової стабільності від липня 2014 року «Реформування основних еталонних ставок відсотка»².
- 6.8.3 Пункти 6.8.4–6.8.12 визначають винятки лише до вимог, викладених у цих пунктах. Суб'єкт господарювання продовжує застосовувати всі інші вимоги до обліку хеджування до відносин хеджування, на які безпосередньо вплинула реформа еталонної ставки відсотка.

Вимога щодо високоїмовірної операції для хеджування грошових потоків

- 6.8.4 З метою визначення того, чи є прогнозована операція (або її компонент) високоїмовірною, як того вимагає пункт 6.3.3, суб'єкт господарювання має застосовувати припущення, що еталонна ставка відсотка, на якій ґрунтуються хеджовані грошові потоки (визначені в договорі або визначені не в договорі), не змінюється внаслідок реформи еталонної ставки відсотка

Перекласифікація суми, що була накопичена в резерві хеджування грошових потоків

- 6.8.5 З метою застосування вимоги пункту 6.5.12 для визначення того, чи очікуються хеджовані майбутні грошові потоки, суб'єкт господарювання має застосовувати припущення, що еталонна ставка відсотка, на якій ґрунтуються хеджовані грошові потоки (визначені в договорі або визначені не в договорі), не змінюється внаслідок реформи еталонної ставки відсотка.

Оцінювання економічного зв'язку між об'єктом хеджування та інструментом хеджування

- 6.8.6 З метою застосування вимог пунктів 6.4.1(в)(і) та Б6.4.4–Б6.4.6 суб'єкт господарювання має застосовувати припущення, що еталонна ставка відсотка, на якій ґрунтуються хеджовані грошові потоки та/або хеджований ризик (визначені в договорі або визначені не в договорі), або еталонна ставка відсотка, на якій ґрунтуються грошові потоки інструмента хеджування, не змінюється внаслідок реформи еталонної ставки відсотка.

Призначення компонента об'єкта об'єктом хеджування

- 6.8.7 Крім як випадків застосування пункту 6.8.8, з метою хеджування еталонного компонента процентного ризику, визначеного не в договорі, суб'єкт господарювання застосовує вимогу пунктів 6.3.7(а) та Б6.3.8 (про те, що компонент ризику має бути придатним для окремої ідентифікації) лише на початку відносин хеджування.
- 6.8.8 Коли суб'єкт господарювання відповідно до своєї документації з хеджування часто переглядає (тобто припиняє та знову починає) відносини хеджування через те, що і інструмент хеджування, і об'єкт хеджування часто змінюються (тобто суб'єкт господарювання застосовує динамічний процес, у якому і об'єкти хеджування, і інструменти хеджування, що використовуються для управління цим ризиком, не залишаються незмінними протягом тривалого часу), суб'єкт господарювання застосовує вимогу пунктів 6.3.7(а) та Б6.3.8 (про те, що компонент ризику бути придатним для окремої ідентифікації) лише тоді, коли він початково призначає об'єкт хеджування в цих відносинах хеджування. Об'єкт хеджування, який було оцінено на час його початкового призначення у відносинах хеджування, незалежно від того, чи це відбулось на початку хеджування або у подальшому, не переоцінюється в разі будь-якого наступного перепризначення в межах одних і тих самих відносин хеджування.

² Звіт «Реформування основних еталонних ставок відсотка» доступний за посиланням: http://www.fsb.org/wpcontent/uploads/r_140722.pdf

Кінець застосування

- 6.8.9 Суб'єкт господарювання перспективно припиняє застосовувати пункт 6.8.4 до об'єкта хеджування при настанні більш ранньої з таких подій:
- (а) коли припиняє своє існування невизначеність, спричинена реформою еталонної ставки відсотка, стосовно строку та розміру грошових потоків за об'єктом хеджування, визначених на основі еталонної ставки відсотка; та
 - (б) коли припиняються відносини хеджування, до яких належав об'єкт хеджування.
- 6.8.10 Суб'єкт господарювання перспективно припиняє застосовувати пункт 6.8.5 при настанні більш ранньої з таких подій:
- (а) коли припиняє своє існування невизначеність, спричинена реформою еталонної ставки відсотка, стосовно строку та розміру майбутніх грошових потоків за об'єктом хеджування, визначених на основі еталонної ставки відсотка; та
 - (б) коли вся сума, накопичена в резерві хеджування грошових потоків у зв'язку з такими припиненими відносинами хеджування, була перекласифікована у прибуток або збиток.
- 6.8.11 Суб'єкт господарювання перспективно припиняє застосовувати пункт 6.8.6:
- (а) до об'єкта хеджування – коли припиняє своє існування невизначеність, спричинена реформою еталонної ставки відсотка, стосовно хеджованого ризику або строку та розміру грошових потоків за об'єктом хеджування, визначених на основі еталонної ставки відсотка; та
 - (б) до інструмента хеджування — коли припиняє своє існування невизначеність, спричинена реформою еталонної ставки відсотка, стосовно строку та розміру грошових потоків інструмента хеджування, визначених на основі еталонної ставки відсотка.
- Якщо відносини хеджування, до яких належать об'єкт хеджування та інструмент хеджування, припиняються раніше дати, зазначеної в пункті 6.8.11(а), чи дати, зазначеної в пункті 6.8.11(б), то суб'єкт господарювання перспективно припиняє застосовувати пункт 6.8.6 до таких відносин хеджування на дату припинення.
- 6.8.12 У разі призначення групи об'єктів об'єктом хеджування або поєднання фінансових інструментів інструментом хеджування суб'єкт господарювання перспективно припиняє застосовувати пункти 6.8.4–6.8.6 до окремого об'єкта чи фінансового інструмента відповідно до пунктів 6.8.9, 6.8.10 або 6.8.11, наскільки це доречно, коли припиняє своє існування невизначеність, спричинена реформою еталонної ставки відсотка, стосовно хеджованого ризику та/або строку та розміру грошових потоків за таким об'єктом чи фінансовим інструментом, визначеним на основі еталонної ставки відсотка.
- 6.8.13 Суб'єкт господарювання перспективно припиняє застосовувати пункти 6.8.7 та 6.8.8 при настанні більш ранньої з таких подій:
- (а) коли зміни, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка, вносяться до компонента ризику, не встановленого договором, з застосуванням пункту 6.9.1; або
 - (б) коли припиняються відносини хеджування, в яких призначено компонент ризику, не встановлений договором.

6.9 Додаткові тимчасові винятки, що виникають від реформи еталонної ставки відсотка

- 6.9.1 Тією мірою та в той час, коли припиняється застосування вимог пунктів 6.8.4–6.8.8 до відносин хеджування (див. пункт 6.8.9–6.8.13), суб'єкт господарювання змінює офіційне призначення таких відносин хеджування, яке було документально визначене раніше, для відображення змін, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка, тобто зміни відповідають вимогам пунктів 5.4.6–5.4.8. У цьому контексті призначення відносин хеджування змінюється лише шляхом внесення однієї або кількох із зазначених нижче змін:
- (а) призначення хеджованим ризиком альтернативної еталонної ставки (встановленої або не встановленої договором);
 - (б) внесення змін до опису об'єкта хеджування включно з описом призначеної частини грошових потоків або справедливої вартості, що хеджуються; або
 - (в) внесення змін до опису інструмента хеджування.

- 6.9.2 У разі виконання цих трьох умов суб'єкт господарювання застосовує також вимогу, встановлену пунктом 6.9.1(в):
- (а) суб'єкт господарювання вносить зміну, якої вимагає реформа еталонної ставки відсотка, з використанням іншого підходу, ніж зміна основи для визначення договірних грошових потоків інструмента хеджування (відповідно до положень пункту 5.4.6);
 - (б) визнання первісного інструмента хеджування не припиняється; та
 - (в) обраний підхід є економічно еквівалентним зміні основи для визначення договірних грошових потоків первісного інструмента хеджування (відповідно до положень пунктів 5.4.7 та 5.4.8).
- 6.9.3 Застосування вимог, установлених пунктами 6.8.4–6.8.8, може припинитись у різний час. Отже, під час застосування пункту 6.9.1, від суб'єкта господарювання може вимагатись внесення змін до офіційного призначення своїх відносин хеджування в різний час або неодноразове внесення змін до офіційного призначення відносин хеджування. Суб'єкт господарювання застосовує залежно від ситуації пункти 6.9.7–6.9.12 тоді й лише тоді, коли вноситься така зміна в призначення відносин хеджування. З метою врахування будь-яких змін у справедливій вартості об'єкта хеджування чи інструмента хеджування суб'єкт господарювання застосовує також пункт 6.5.8 (для хеджування справедливої вартості) або пункт 6.5.11 (для хеджування грошових потоків).
- 6.9.4 Суб'єкт господарювання змінює відносини хеджування відповідно до вимог пункту 6.9.1 до кінця звітного періоду, в якому до хеджованого ризику, об'єкта хеджування або інструмента хеджування вноситься зміна, якої вимагає реформа еталонної ставки відсотка. Для уникнення сумнівів установлюється, що така зміна у формальному призначенні відносин хеджування не являє собою ні припинення відносин хеджування, ні призначення нових відносин хеджування.
- 6.9.5 У разі внесення змін до фінансового активу чи фінансового зобов'язання, призначеного у відносинах хеджування (відповідно до положень пунктів 5.4.6–5.4.8), або до призначення відносин хеджування (відповідно до вимог пункту 6.9.1) на додачу до тих змін, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка, суб'єкт господарювання спочатку застосовує чинні вимоги цього Стандарту для з'ясування того, чи призводять такі додаткові зміни до припинення обліку хеджування. Якщо додаткові зміни не призводять до припинення обліку хеджування, суб'єкт господарювання вносить зміни до офіційного призначення відносин хеджування відповідно до положень пункту 6.9.1.
- 6.9.6 Пункти 6.9.7–6.9.13 визначають винятки лише з вимог, викладених у цих пунктах. Суб'єкт господарювання застосовує до відносин хеджування, на які безпосередньо вплинула реформа еталонної ставки відсотка, всі решту вимог до обліку хеджування, що передбачені цим Стандартом, включно з кваліфікаційними критеріями, зазначеними в пункті 6.4.1.

Облік кваліфікованих відносин хеджування

Хеджування грошових потоків

- 6.9.7 З метою застосування пункту 6.5.11 в той момент, коли суб'єкт господарювання вносить зміни до опису об'єкта хеджування відповідно до вимог пункту 6.9.1(б), вважається, що сума, накопичена в резерві хеджування грошових потоків, оснований на альтернативній еталонній ставці, за якою визначаються хеджовані майбутні грошові потоки.
- 6.9.8 У разі припинених відносин хеджування, коли еталонну ставку відсотка, на якій було оснований хеджовані майбутні грошові потоки, змінюють відповідно до вимог реформи еталонної ставки відсотка, з метою застосування пункту 6.5.12 для з'ясування того, чи очікуються хеджовані майбутні грошові потоки, вважається, що сума, накопичена в резерві хеджування грошових потоків для таких відносин хеджування, оснований на альтернативній еталонній ставці, на якій будуть оснований хеджовані майбутні грошові потоки.

Групи об'єктів

- 6.9.9 Коли суб'єкт господарювання застосовує пункт 6.9.1 до груп об'єктів, призначених об'єктами хеджування в хеджуванні справедливої вартості або грошових потоків, суб'єкт господарювання відносить об'єкти хеджування до підгруп на підставі еталонної ставки, що хеджується, та призначає еталонну ставку хеджованим ризиком для кожної підгрупи. Наприклад, у відносинах хеджування, в яких групу об'єктів хеджують на випадок змін в еталонній ставці відсотка відповідно до реформи еталонної ставки відсотка, хеджовані грошові потоки або хеджовану справедливу вартість деяких статей у групі можна було б змінити з прив'язкою до альтернативної еталонної ставки до внесення змін до інших об'єктів у складі групи. У наведеному прикладі, застосовуючи пункт 6.9.1, суб'єкт

господарювання мав би призначити хеджованим ризиком для цієї відповідної підгрупи об'єктів хеджування альтернативну еталонну ставку. Суб'єкт господарювання й надалі призначав би існуючу еталонну ставку відсотка хеджованим ризиком для іншої підгрупи об'єктів хеджування аж до зміни хеджованих грошових потоків чи хеджованої справедливої вартості в прив'язці до альтернативної еталонної ставки або до завершення строку об'єктів і їх заміни на об'єкти хеджування, що прив'язані до альтернативної еталонної ставки.

- 6.9.10 Суб'єкт господарювання окремою оцінює відповідність кожної підгрупи вимогам пункту 6.6.1 як прийнятного об'єкта хеджування. Якщо будь-яка підгрупа не відповідає вимогам пункту 6.6.1, суб'єкт господарювання перспективно припиняє облік хеджування для відносин хеджування в цілому. Суб'єкт господарювання також застосовує вимоги пунктів 6.5.8 і 6.5.11 до обліку неефективності, пов'язаної з відносинами хеджування, в цілому.

Призначення компонентів ризику

- 6.9.11 Альтернативна еталонна ставка, яку призначено не встановленим договором компонентом ризику, що не може бути ідентифікований окремо (див. пункти 6.3.7(а) та Б6.3.8) на дату її призначення, вважається такою, що відповідала цій вимозі станом на таку дату, в тому й лише тому разі, якщо суб'єкт господарювання обґрунтовано очікує того, що альтернативну еталонну ставку можна буде ідентифікувати окремо протягом 24 місяців. Цей період у 24 місяці застосовується до кожної альтернативної еталонної ставки окремо та відраховується з тієї дати, коли суб'єкт господарювання вперше призначив альтернативну еталонну ставку компонентом ризику, який не встановлено договором (тобто період у 24 місяці застосовується від ставки до ставки окремо).
- 6.9.12 Якщо суб'єкт господарювання в подальшому обґрунтовано очікує, що альтернативну еталонну ставку не можна буде ідентифікувати окремо протягом 24 місяців з тієї дати, коли суб'єкт господарювання вперше призначив її компонентом ризику, який не встановлено договором, суб'єкт господарювання припиняє застосування вимоги пункту 6.9.11 до такої альтернативної еталонної ставки та перспективно припиняє облік хеджування з дати такої переоцінки для всіх відносин хеджування, в яких альтернативну еталонну ставку було призначено компонентом ризику, який не встановлено договором.
- 6.9.13 На додачу до відносин хеджування, зазначених у пункті 6.9.1, суб'єкт господарювання застосовує вимоги пунктів 6.9.11 і 6.9.12 до нових відносин хеджування, в яких альтернативну еталонну ставку призначено компонентом ризику, який не встановлено договором (див. пункти 6.3.7(а) та Б6.3.8), у тих випадках, коли через реформу еталонної ставки відсотка такий компонент ризику на дату його призначення не може бути ідентифікований окремо.

Глава 7. Дата набрання чинності та перехідні положення

7.1 Дата набрання чинності

- 7.1.1 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для річних періодів, що починаються з 1 січня 2018 року або пізніше. Дозволено його дострокове застосування. У разі прийняття суб'єктом господарювання рішення про дострокове застосування цього Стандарту він зобов'язаний розкрити інформацію про цей факт і застосовувати всі вимоги цього Стандарту одночасно (з урахуванням, однак, пунктів 7.1.2, 7.2.21 та 7.3.2). У той самий час він також застосовує зміни та доповнення до додатку В.
- 7.1.2 Незважаючи на встановлені пунктом 7.1.1 вимоги, суб'єкт господарювання має право прийняти рішення щодо річних періодів, що розпочались до 1 січня 2018 року, про дострокове застосування ним лише викладених у пунктах 5.7.1(в), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 і Б5.7.5–Б5.7.20 вимог щодо подання прибутків та збитків за фінансовими зобов'язаннями, призначеними як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, без застосування інших вимог цього Стандарту. Якщо суб'єкт господарювання прийме рішення про застосування лише вищезгаданих пунктів, він розкриває інформацію про цей факт і здійснює на постійній основі відповідне розкриття відомостей, передбачених пунктами 10–11 МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» (зі змінами, внесеними МСФЗ 9 (2010 р.)). (Див. також пункти 7.2.2 та 7.2.15).
- 7.1.3 Документом «Щорічні удосконалення циклу МСФЗ 2010–2012 років», оприлюдненим у грудні 2013 року, було внесено зміни в пункти 4.2.1 та 5.7.5, обумовлені змінами, внесеними в МСФЗ 3. Суб'єкт господарювання застосовує зазначені зміни перспективно до об'єднань бізнесу, до яких застосовується зміна, внесена в МСФЗ 3.

- 7.1.4 МСФЗ 15, оприлюднений у травні 2014 року, вніс зміни в пункти 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, Б3.2.13, Б5.7.1, В5 та В42, а також вилучив пункт В16 разом із його заголовком. Було додано пункти 5.1.3 та 5.7.1А, а також визначення в додатку А. Суб'єкт господарювання застосовує зазначені зміни при застосуванні ним МСФЗ 15.
- 7.1.5 МСФЗ 16, оприлюднений у січні 2016 року, вніс зміни пункти 2.1, 5.5.15, Б4.3.8, Б5.5.34 та Б5.5.46. Суб'єкт господарювання застосовує зазначені зміни при застосуванні ним МСФЗ 16.
- 7.1.6 МСФЗ 17, оприлюднений у травні 2017 року, вніс зміни до пунктів 2.1, Б2.1, Б2.4, Б2.5 і Б4.1.30, та додав пункт 3.3.5. Документ «Зміни, що вносяться в МСФЗ 17», виданий у червні 2020 року, додатково вніс зміни до пункту 2.1 і додав пункти 7.2.36–7.2.42. Суб'єкт господарювання застосовує зазначені зміни при застосуванні ним МСФЗ 17.
- 7.1.7 Документом «Умови попередньої оплати з від'ємною компенсацією»(зміни до МСФЗ 9), випущеним в жовтні 2017 додали пункти 7.2.29-7.2.34 та Б4.1.12А та змінили пункти Б4.1.11(б) та Б4.1.12(б). Суб'єкт господарювання застосовує ці доповнення для річних періодів, які починаються 1 січня 2019 року або пізніше. Дозволено дострокове застосування. У разі прийняття суб'єктом господарювання рішення про дострокове застосування цих змін він зобов'язаний розкрити цей факт.
- 7.1.8 Виданий у вересні 2019 року документ «Реформа еталонної ставки відсотка», що вніс зміни до МСФЗ 9, МСБО 39 та МСФЗ 7, додав розділ 6.8 та вніс зміни до пункту 7.2.26. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 січня 2020 р. або пізніше. Допускається дострокове застосування. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 7.1.9 Документом «Щорічні удосконалення МСФЗ, цикл 2018–2020 років», оприлюдненим у травні 2020 року, було додано пункти 7.2.35 і Б3.3.6А та внесено зміни до пункту Б3.3.6 Суб'єктові господарювання слід застосовувати цю зміну для річних періодів, що починаються 1 січня 2022 року або пізніше. Допускається дострокове застосування. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 7.1.10 Виданий у серпні 2020 року документ «Реформа еталонної ставки відсотка — Фаза 2», що вніс зміни до МСФЗ 9, МСБО 39, МСФЗ 7, МСФЗ 4 та МСФЗ 16, додав пункти 5.4.5–5.4.9, 6.8.13, розділ 6.9 і пункти 7.2.43–7.2.46. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 січня 2021 р. або пізніше.

7.2 Перехідні положення

- 7.2.1 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт ретроспективно, згідно з МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», з винятками, передбаченими пунктами 7.2.4–7.2.26 і 7.2.28. Цей Стандарт не застосовується до об'єктів, визнання яких уже було припинене на дату першого застосування.
- 7.2.2 У цілях застосування перехідних положень, установлених пунктами 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 і 7.3.2, датою першого застосування є дата, коли суб'єкт господарювання вперше застосував зазначені вимоги цього Стандарту, причому вона має бути датою початку звітної періоду після оприлюднення цього Стандарту. Залежно від обраного суб'єктом господарювання підходу до застосування МСФЗ 9, протягом перехідного періоду можуть мати місце одна або кілька дат першого застосування різних вимог.

Перехідні положення щодо класифікації та оцінки (глави 4 та 5)

- 7.2.3 На дату першого застосування суб'єкт господарювання оцінює фінансовий актив на відповідність умовам, установленим пунктами 4.1.2(а) або 4.1.2А(а) на підставі фактів і обставин, наявних на зазначену дату. Визначена в такий спосіб класифікація застосовується ретроспективно незалежно від бізнес-моделі суб'єкта господарювання в попередніх звітних періодах.
- 7.2.4 Якщо в дату першого застосування суб'єктові господарювання неможливо (згідно з визначенням МСБО 8) оцінити модифікований елемент часової вартість за пунктами Б4.1.9Б–Б4.1.9Г на підставі фактів і обставин, наявних на момент первісного визнання фінансового активу, то суб'єкт господарювання оцінює договірні характеристики грошових потоків за таким фінансовим активом на підставі фактів і обставин, наявних на момент первісного визнання фінансового активу, без урахування вимог щодо модифікації елемента часової вартості, встановлених пунктами Б4.1.9Б–Б4.1.9Г. (Див. також пункт 42R МСФЗ 7).
- 7.2.5 Якщо в дату першого застосування суб'єктові господарювання неможливо (згідно з визначенням МСБО 8) оцінити, чи була справедлива вартість характеристики дострокового погашення незначною

згідно з пунктом Б4.1.12(в), на підставі фактів і обставин, наявних на момент первісного визнання фінансового активу, то суб'єкт господарювання оцінює договірні характеристики грошових потоків за таким фінансовим активом на підставі фактів і обставин, наявних на момент первісного визнання фінансового активу, без урахування винятку, передбаченого для характеристик дострокового погашення в пункті Б4.1.12. (Див. також пункт 420 МСФЗ 7).

- 7.2.6 Якщо суб'єкт господарювання оцінює гібридний договір за справедливою вартістю згідно з пунктами 4.1.2А, 4.1.4 або 4.1.5, але справедлива вартість гібридного договору в порівняльних звітних періодах не оцінювалась, то справедливою вартістю гібридного договору в порівняльних звітних періодах є сума значень справедливої вартості його компонентів (тобто основного договору щодо непохідного інструменту та вбудованого похідного інструмента) станом на кінець кожного з порівняльних звітних періодів, якщо суб'єкт господарювання здійснює перерахунок за попередні періоди (див. пункт 7.2.15).
- 7.2.7 Якщо суб'єкт господарювання застосував пункт 7.2.6, то на дату першого застосування суб'єкт господарювання визнає будь-яку різницю між справедливою вартістю всього гібридного договору на дату першого застосування та сумою значень справедливої вартості компонентів гібридного договору на дату першого застосування в нерозподіленому прибутку на початок періоду (або, залежно від ситуації, в іншому компоненті власного капіталу) за звітний період, що включає в себе дату першого застосування.
- 7.2.8 У дату першого застосування суб'єкт господарювання має право призначити:
- фінансовий актив як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, згідно з пунктом 4.1.5; або
 - інвестицію в інструмент власного капіталу як таку, що оцінюється через інший сукупний дохід, згідно з пунктом 5.7.5.
- Таке призначення здійснюється на підставі фактів і обставин, наявних на дату першого застосування. Зазначена класифікація застосовується ретроспективно.
- 7.2.9 На дату першого застосування суб'єкт господарювання:
- скасовує здійснене ним раніше призначення фінансового активу як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо такий фінансовий актив не відповідає умові, встановленій пунктом 4.1.5.
 - має право скасувати здійснене ним раніше призначення фінансового активу як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо такий фінансовий актив відповідає умові, встановленій пунктом 4.1.5.
- Таке скасування здійснюється на підставі фактів і обставин, наявних на дату першого застосування. Зазначена класифікація застосовується ретроспективно.
- 7.2.10 На дату першого застосування суб'єкт господарювання:
- має право призначити фінансове зобов'язання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, згідно з пунктом 4.2.2(а);
 - скасовує здійснене ним раніше призначення фінансового зобов'язання як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо таке призначення було здійснено під час первісного визнання згідно з умовою, що міститься зараз у пункті 4.2.2(а), а на дату першого застосування таке призначення не відповідає зазначеній умові;
 - має право скасувати здійснене ним раніше призначення фінансового зобов'язання як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо таке призначення було здійснено під час первісного визнання згідно з умовою, що міститься зараз у пункті 4.2.2(а), і на дату першого застосування таке призначення відповідає зазначеній умові.
- Таке призначення й таке скасування здійснюються на підставі фактів і обставин, наявних на дату першого застосування. Зазначена класифікація застосовується ретроспективно.
- 7.2.11 Якщо суб'єктові господарювання неможливо (згідно з визначенням МСБО 8) застосувати метод ефективного відсотка ретроспективно, то суб'єктові господарювання розглядає:
- справедливу вартість фінансового активу або фінансового зобов'язання на кінець кожного поданого порівняльного періоду як валову балансову вартість такого фінансового активу або амортизовану собівартість такого фінансового зобов'язання в разі здійснення суб'єктом господарювання перерахунку за попередні періоди; та
 - справедливу вартість фінансового активу або фінансового зобов'язання на дату першого застосування як нову валову балансову вартість такого фінансового активу або нову амортизовану

собівартість такого фінансового зобов'язання на дату першого застосування цього Стандарту.

- 7.2.12 Якщо суб'єкт господарювання раніше здійснював облік інвестиції в інструмент власного капіталу, який не має ринкової ціни котирування на активному ринку для ідентичного інструменту (тобто вхідних даних 1 рівня) (або похідного активу, прив'язаного до такого інструмента власного капіталу, зі здійсненням розрахунку за ним таким інструментом), за собівартістю (згідно з МСБО 39), то він оцінює такий інструмент за справедливою вартістю на дату першого застосування. Будь-яка різниця між попередньою балансовою вартістю та справедливою вартістю визнається в нерозподіленому прибутку на початок періоду (або, залежно від ситуації, в іншому компоненті власного капіталу) за звітний період, що включає в себе дату першого застосування.
- 7.2.13 Якщо суб'єкт господарювання раніше здійснював облік похідного зобов'язання, прив'язаного до поставки інструмента власного капіталу, зі здійсненням розрахунку за ним таким інструментом, яке не має ринкової ціни котирування на активному ринку ідентичного інструменту (тобто вхідних даних 1 рівня), за собівартістю згідно з МСБО 39, то він оцінює таке похідне зобов'язання за справедливою вартістю на дату першого застосування. Будь-яка різниця між попередньою балансовою вартістю та справедливою вартістю визнається в нерозподіленому прибутку на початок періоду за звітний період, що включає в себе дату першого застосування.
- 7.2.14 На дату першого застосування суб'єкт господарювання з'ясовує, чи призведе підхід, передбачений пунктом 5.7.7, до виникнення або збільшення неузгодженості обліку в прибутку або збитку на підставі фактів і обставин, наявних на дату першого застосування. Цей Стандарт застосовується ретроспективно на основі такого з'ясування.
- 7.2.14A На дату першого застосування суб'єктові господарювання дозволяється здійснити призначення, передбачене пунктом 2.5, для контрактів, що вже існують на зазначену дату, але лише в тому разі, якщо він призначає в такий спосіб усі подібні контракти. Зміна обсягів чистих активів, спричинена таким призначенням, визнається в нерозподіленому прибутку на дату першого застосування.
- 7.2.15 Незважаючи на вимогу, встановлену пунктом 7.2.1, суб'єкт господарювання, який застосовує вимоги цього Стандарту до класифікації та оцінки (включаючи вимоги, що стосуються оцінки за амортизованою собівартістю фінансових активів і зменшення корисності, установлені розділами 5.4 та 5.5), розкриває інформацію, передбачену пунктами 42I–42K МСФЗ 7, але не повинен здійснювати перерахунок за попередні періоди. Суб'єкт господарювання має право здійснити перерахунок за попередні періоди тоді й лише тоді, коли це є можливим без використання інформації, що стала відома пізніше. Якщо суб'єкт господарювання перерахунок за попередні періоди не здійснює, то суб'єкт господарювання визнає будь-яку різницю між попередньою балансовою вартістю та балансовою вартістю на початок річного звітного періоду, що включає в себе дату першого застосування, в нерозподіленому прибутку на початок періоду (або, залежно від ситуації, в іншому компоненті власного капіталу) за звітний період, що включає в себе дату першого застосування. Водночас, якщо суб'єкт господарювання здійснює перерахунок за попередні періоди, то фінансова звітність після перерахунку має відображати всі вимоги цього Стандарту. Якщо обраний суб'єктом господарювання підхід до застосування МСФЗ 9 призводить до виникнення кількох дат першого застосування для різних вимог, то цей пункт застосовується на кожен дату першого застосування (див. пункт 7.2.2). Така ситуація матиме місце, наприклад, у тому разі, якщо суб'єкт господарювання прийме рішення про дострокове застосування лише вимог до подання прибутків і збитків за фінансовими зобов'язаннями, призначеними як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, згідно з пунктом 7.1.2 до застосування решти вимог цього Стандарту.
- 7.2.16 Якщо суб'єкт господарювання складає проміжну фінансову звітність згідно з МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність», то суб'єктові господарювання немає потреби застосовувати вимоги цього Стандарту до проміжних періодів до дати першого застосування, якщо це є неможливим (згідно з визначенням МСБО 8).

Зменшення корисності (розділ 5.5)

- 7.2.17 Суб'єкт господарювання має застосовувати вимоги щодо зменшення корисності, встановлені розділом 5.5, ретроспективно згідно з МСБО 8 з урахуванням пунктів 7.2.15 і 7.2.18–7.2.20.
- 7.2.18 На дату першого застосування суб'єкт господарювання використовує обґрунтовано необхідну та підтверджену інформацію, що є доступною без надмірних витрат або зусиль, для визначення кредитного ризику на дату первісного визнання фінансового інструмента (або, у випадку зобов'язань із кредитування та договорів фінансової гарантії, на ту дату, з якої суб'єкт господарювання став стороною безвідкличного зобов'язання згідно з пунктом 5.5.6), і порівнює його з кредитним ризиком на дату першого застосування цього Стандарту.

- 7.2.19 При з'ясуванні того, чи мало місце значуще зростання кредитного ризику з моменту первісного визнання, суб'єкт господарювання має право застосовувати:
- (а) вимоги пунктів 5.5.10 та Б5.5.22–Б5.5.24; і
 - (б) спростовне припущення, передбачене пунктом 5.5.11 для договірних платежів, прострочених більш ніж на 30 днів, якщо суб'єкт господарювання застосовуватиме вимоги щодо зменшення корисності шляхом виявлення значних збільшень кредитного ризику за такими фінансовими інструментами з моменту первісного визнання на підставі інформації про прострочення.
- 7.2.20 Якщо, на дату першого застосування, для виявлення значущого зростання кредитного ризику з моменту первісного визнання довелося б здійснити надмірні витрати чи докласти надмірних зусиль, то суб'єкт господарювання визнає резерв під збитки у сумі, що дорівнює очікуванім кредитним збиткам за весь строк дії на кожен звітну дату доти, доки визнання такого фінансового інструмента не буде припинене (якщо фінансовий інструмент не є інструментом із низьким кредитним ризиком на звітну дату: в такому разі застосовується пункт 7.2.19(а)).

Перехідні положення щодо обліку хеджування (глава 6)

- 7.2.21 При першому застосуванні суб'єктом господарювання цього Стандарту він має право зробити у своїй обліковій політиці вибір на користь подальшого застосування вимог МСБО 39 щодо обліку хеджування замість вимог глави 6 цього Стандарту. Суб'єкт господарювання застосовує таку політику до всіх своїх відносин хеджування. Суб'єкт господарювання, що робить вибір на користь такої політики, застосовує також КТМФЗ 16 «Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю» без урахування змін, що приводять зазначене Тлумачення у відповідність до вимог глави 6 цього Стандарту.
- 7.2.22 Суб'єкт господарювання застосовує вимоги цього Стандарту щодо обліку хеджування перспективно з урахуванням винятків, передбачених пунктом 7.2.26.
- 7.2.23 Щоб застосувати облік хеджування від дати першого застосування згідно з вимогами цього Стандарту до обліку хеджування, на зазначену дату мають виконуватись усі кваліфікаційні критерії.
- 7.2.24 Відносини хеджування, які відповідали критеріям обліку хеджування згідно з МСБО 39, а також відповідають критеріям обліку хеджування, передбаченим цим Стандартом (див. пункт 6.4.1), після врахування відновлення балансу відносин хеджування при здійсненні переходу (див. пункт 7.2.25(б)) вважаються відносинами хеджування, що тривають.
- 7.2.25 При першому застосуванні вимог цього Стандарту щодо обліку хеджування суб'єкт господарювання:
- (а) має право розпочати застосування зазначених вимог із того самого моменту, коли він припинить застосовувати вимоги МСБО 39 щодо обліку хеджування; та
 - (б) розглядає коефіцієнт хеджування, визначений згідно з МСБО 39, як відповідний пункт для відновлення балансу коефіцієнта хеджування за відносинами хеджування, що тривають, якщо це є доречним. Будь-який прибуток або збиток від такого відновлення балансу визнається в прибутку або збитку.
- 7.2.26 Як виняток із положення про перспективне застосування вимог цього Стандарту щодо обліку хеджування суб'єкт господарювання:
- (а) ретроспективно застосовує облік часової вартості опціонів згідно з пунктом 6.5.15, якщо згідно з МСБО 39 інструментом хеджування у відносинах хеджування було призначено лише зміну внутрішньої вартості опціону. Ретроспективне застосування стосується лише тих відносин хеджування, які існували на початку найбільш раннього порівняльного періоду або були призначені пізніше.
 - (б) має право застосовувати облік форвардного елемента форвардних контрактів згідно з пунктом 6.5.16 ретроспективно, якщо згідно з МСБО 39 інструментом хеджування у відносинах хеджування було призначено лише зміну спотового елемента форвардного контракту. Ретроспективне застосування стосується лише тих відносин хеджування, які існували на початку найбільш раннього порівняльного періоду або були призначені пізніше. Крім того, якщо суб'єкт господарювання прийме рішення про ретроспективне застосування такого обліку, він має застосовуватись до всіх відносин хеджування, які відповідають критеріям такого рішення (тобто робити такий вибір для кожних окремих відносин хеджування після здійснення переходу не допускається). Облік базисних валютних спредів (див. пункт 6.5.16) може застосовуватись ретроспективно до тих відносин хеджування, які існували на початку найбільш раннього порівняльного періоду або були призначені пізніше.

- (в) ретроспективно застосовує вимогу пункту 6.5.6 про відсутність завершення строку дії або припинення дії інструмента хеджування, якщо:
- (і) внаслідок дії або впровадження законів чи нормативно-правових актів сторони інструмента хеджування досягають домовленості про заміну одним або кількома кліринговими контрагентами свого первісного контрагента так, щоб стати новим контрагентом для кожної зі сторін; і
 - (іі) інші зміни (за їх наявності) в інструменті хеджування обмежуються змінами, що є необхідними для здійснення такої заміни контрагента.

Суб'єкти господарювання, що достроково застосовували МСФЗ 9 (2009 р.), МСФЗ 9 (2010 р.) або МСФЗ 9 (2013 р.)

- 7.2.27 Суб'єкт господарювання застосовує перехідні положення пунктів 7.2.1–7.2.26 на відповідну дату першого застосування. Суб'єкт господарювання застосовує кожне з перехідних положень пунктів 7.2.3–7.2.14А та 7.2.17–7.2.26 лише один раз (тобто якщо суб'єкт господарювання обере підхід, що передбачає застосування МСФЗ 9 у спосіб, унаслідок якого має місце більше однієї дати першого застосування, то він не зможе застосувати будь-яке з цих положень знов, якщо їх уже було застосовано раніше). (Див. також пункти 7.2.2 та 7.3.2).
- 7.2.28 Суб'єкт господарювання, який застосовував МСФЗ 9 (2009 р.), МСФЗ 9 (2010 р.) або МСФЗ 9 (2013 р.), а потім застосовує цей Стандарт:
- (а) скасовує здійснене ним раніше призначення фінансового активу як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо таке призначення було здійснене раніше згідно з умовою, встановленою пунктом 4.1.5, але внаслідок застосування цього Стандарту зазначена умова більше не виконується;
 - (б) має право призначити фінансовий актив як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо таке призначення раніше не відповідало б умові, встановленій пунктом 4.1.5, але внаслідок застосування цього Стандарту зазначена умова тепер виконується;
 - (в) скасовує здійснене ним раніше призначення фінансового зобов'язання як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо таке призначення було здійснено під час первісного визнання згідно з умовою, що міститься зараз у пункті 4.2.2(а), але внаслідок застосування цього Стандарту зазначена умова більше не виконується;
 - (г) має право призначити фінансове зобов'язання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо таке призначення раніше не відповідало б умові, встановленій пунктом 4.2.2(а), але внаслідок застосування цього Стандарту зазначена умова тепер виконується.

Таке призначення й таке скасування здійснюються на підставі фактів і обставин, наявних на дату першого застосування цього Стандарту. Зазначена класифікація застосовується ретроспективно.

Перехідні положення щодо застосування Документу «Умови попередньої оплати з від'ємною компенсацією»

- 7.2.29 Суб'єкт господарювання застосовує Документ «Умови попередньої оплати з від'ємною компенсацією» (зміни до МСФЗ 9) ретроспективно, згідно з МСБО 8, з винятками передбаченими пунктами 7.2.30–7.2.34.
- 7.2.30 Суб'єкт господарювання, який вперше застосовує ці зміни одночасно з першим застосуванням цього стандарту застосовує пункти 7.2.1–7.2.28 замість пунктів 7.2.31–7.2.34.
- 7.2.31. Суб'єкт господарювання, який вперше застосовує ці зміни після першого застосування цього стандарту має застосовувати пункти 7.2.32–7.2.34. Суб'єкт господарювання також застосовує інші перехідні положення, зазначені в цьому стандарті, необхідні при застосуванні цих змін. З цією метою посилання на дату першого застосування повинно читатись, як посилання на дату початку звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує ці зміни (дата першого застосування цих змін).
- 7.2.32 Що стосується призначення фінансового активу чи фінансового зобов'язання як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, суб'єкт господарювання:

- (а) скасовує здійснене ним раніше призначення фінансового активу як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо таке призначення було здійснене раніше згідно з умовою, встановленою пунктом 4.1.5, але внаслідок застосування цих змін зазначена умова більше не виконується;
- (б) має право призначити фінансовий актив як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо таке призначення раніше не відповідало б умові, встановленій пунктом 4.1.5, але внаслідок застосування цих змін зазначена умова тепер виконується;
- (в) скасовує здійснене ним раніше призначення фінансового зобов'язання як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо таке призначення було здійснено згідно з умовою, встановленою пунктом 4.2.2(а), але внаслідок застосування цих змін зазначена умова більше не виконується;
- (г) має право призначити фінансове зобов'язання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо таке призначення раніше не відповідало б умові, встановленій пунктом 4.2.2(а), але внаслідок застосування цих змін зазначена умова тепер виконується.

Таке призначення й таке скасування здійснюються на підставі фактів і обставин, наявних на дату першого застосування цих змін. Зазначена класифікація застосовується ретроспективно.

- 7.2.33 Суб'єкт господарювання не зобов'язаний здійснювати перерахунок за попередні періоди для відображення застосування цих змін. Суб'єкт господарювання має право здійснити перерахунок за попередні періоди тоді й лише тоді, коли це є можливим без використання інформації, що стала відома пізніше, а перерахована фінансова звітність відповідає всім вимогам цього Стандарту. Якщо суб'єкт господарювання перерахунок за попередні періоди не здійснює, то суб'єкт господарювання визнає будь-яку різницю між попередньою балансовою вартістю та балансовою вартістю на початок річного звітного періоду, що включає в себе дату першого застосування цих змін, у нерозподіленому прибутку на початок періоду (або, залежно від ситуації, в іншому компоненті власного капіталу) за річний звітний період, що включає в себе дату першого застосування цих змін.
- 7.2.34 У звітному періоді, який включає в себе дату першого застосування цих змін, суб'єкт господарювання розкриває станом на дату першого застосування цих змін таку інформацію за кожним класом фінансових активів і фінансових зобов'язань, на які вплинули ці зміни:
- (а) попередню категорію оцінки та балансову вартість, визначені безпосередньо перед застосуванням цих змін;
 - (б) нову категорію оцінки та балансову вартість, визначені після застосування цих змін;
 - (в) балансову вартість будь-яких фінансових активів і фінансових зобов'язань у звіті про фінансовий стан, які попередньо були призначені такими, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, але до яких таке призначення більше не застосовується; та
 - (г) причини для здійснення чи скасування будь-якого призначення фінансових активів або фінансових зобов'язань такими, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

Перехідні положення для Щорічних удосконалень МСФЗ

- 7.2.35 Суб'єкт господарювання застосовує документ «Щорічні удосконалення МСФЗ, цикл 2018–2020 років» до фінансових зобов'язань, які модифікуються чи обмінюються в день початку першого річного звітного періоду (або пізніше), в якому суб'єкт господарювання застосовує цю зміну вперше.

Перехідні положення для МСФЗ 17 в редакції зі змінами від червня 2020 року

- 7.2.36 Суб'єкт господарювання застосовує зміни, які до МСФЗ 9 було внесено МСФЗ 17 з урахуванням змін, внесених у червні 2020 року, ретроспективно згідно з МСБО 8 з винятками, які передбачено пунктами 7.2.37–7.2.42.
- 7.2.37 Суб'єкт господарювання, що вперше застосовує МСФЗ 17 з урахуванням змін, внесених у червні 2020 року, одночасно з першим застосуванням ним цього Стандарту, застосовує пункти 7.2.1–7.2.28 замість пунктів 7.2.38–7.2.42.
- 7.2.38 Суб'єкт господарювання, що вперше застосовує МСФЗ 17 з урахуванням змін, внесених у червні 2020 року, після першого застосування ним цього Стандарту, застосовує пункти 7.2.39–7.2.42. Такий

суб'єкт господарювання також застосовує інші перехідні положення цього Стандарту, необхідні для застосування цих змін. Для цього згадки про дату першого застосування слід розуміти як згадки про початок звітної періоду, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує ці зміни (дата першого застосування цих змін).

7.2.39 Що стосується призначення фінансового зобов'язання як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, суб'єкт господарювання:

- (а) скасовує здійснене ним раніше призначення фінансового зобов'язання як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо таке призначення було здійснено згідно з умовою, встановленою пунктом 4.2.2(а), але внаслідок застосування цих змін зазначена умова більше не виконується; та
- (б) має право призначити фінансове зобов'язання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо таке призначення раніше не відповідало б умові, встановленій пунктом 4.2.2(а), але внаслідок застосування цих змін зазначена умова тепер виконується.

Таке призначення й таке скасування здійснюються на підставі фактів і обставин, наявних на дату першого застосування цих змін. Зазначена класифікація застосовується ретроспективно.

7.2.40 Суб'єкт господарювання не зобов'язаний здійснювати перерахунок за попередні періоди для відображення застосування цих змін. Суб'єкт господарювання має право здійснити перерахунок за попередні періоди лише тоді, коли це можливо зробити без використання інформації, що стала відома пізніше. Якщо суб'єкт господарювання здійснює перерахунок за попередні періоди, то фінансова звітність після перерахунку має відображати всі вимоги цього Стандарту до фінансових інструментів, на які вплинув перерахунок. Якщо суб'єкт господарювання перерахунку за попередні періоди не здійснює, то суб'єкт господарювання визнає будь-яку різницю між попередньою балансовою вартістю та балансовою вартістю на початок річного звітної періоду, що включає в себе дату першого застосування цих змін, у нерозподіленому прибутку на початок періоду (або, залежно від ситуації, в іншому компоненті власного капіталу) за річний звітний період, що містить у собі дату першого застосування цих змін.

7.2.41 У звітному періоді, що містить у собі дату першого застосування цих змін, суб'єктові господарювання немає потреби подавати кількісну інформацію, передбачену пунктом 28(д) МСБО 8.

7.2.42 У звітному періоді, який включає в себе дату першого застосування цих змін, суб'єкт господарювання розкриває станом на дату першого застосування цих змін таку інформацію за кожним класом фінансових активів і фінансових зобов'язань, на який вплинули ці зміни:

- (а) попередню класифікацію включно з попередньою категорією оцінки, відповідно до ситуації, та балансову вартість, визначені безпосередньо перед застосуванням цих змін;
- (б) нову категорію оцінки та балансову вартість, визначені після застосування цих змін;
- (в) балансову вартість будь-яких фінансових зобов'язань у звіті про фінансовий стан, які попередньо були призначені такими, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, але більше не мають такого призначення; та
- (г) причини для здійснення чи скасування будь-якого призначення фінансових зобов'язань такими, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

Перехідні положення для документа «Реформа еталонної ставки відсотка — Фаза 2»

7.2.43 Суб'єкт господарювання застосовує документ «Реформа еталонної ставки відсотка — Фаза 2» ретроспективно згідно з МСБО 8 з винятками, передбаченими пунктами 7.2.44–7.2.46.

7.2.44 Суб'єкт господарювання призначає нові відносини хеджування (наприклад описані в пункті 6.9.13) лише перспективно (тобто суб'єктові господарювання заборонено призначати нові відносини обліку хеджування в попередніх періодах). Утім, суб'єкт господарювання відновлює припинені відносини хеджування в тому й лише тому разі, якщо виконуються такі умови:

- (а) суб'єкт господарювання припинив такі відносини хеджування винятково внаслідок змін, яких вимагала реформа еталонної ставки відсотка, а якби ці зміни було застосовано в той час у суб'єкта господарювання не було б потреби припиняти такі відносини хеджування;
- (б) на початку звітної періоду, в якому суб'єкт господарювання застосовує ці зміни вперше (дата першого застосування цих змін), ці припинені відносини хеджування відповідають кваліфікаційним критеріям обліку хеджування (після врахування цих змін).

- 7.2.45 Якщо, застосовуючи пункт 7.2.44, суб'єкт господарювання відновлює припинені відносини хеджування, суб'єкт господарювання вважає згадки про дату першого призначення альтернативної еталонної ставки компонентом ризику, який не встановлено договором, подані в пунктах 6.9.11 і 6.9.12, згадками про дату першого застосування цих змін (тобто період у 24 місяці для такої альтернативної еталонної ставки, призначеної компонентом ризику, який не встановлено договором, розпочинається з дати першого застосування цих змін).
- 7.2.46 Суб'єкт господарювання не зобов'язаний здійснювати перерахунок за попередні періоди для відображення застосування цих змін. Суб'єкт господарювання має право здійснити перерахунок за попередні періоди тоді й лише тоді, коли це є можливим без використання інформації, що стала відома пізніше. Якщо суб'єкт господарювання перерахунку за попередні періоди не здійснює, то суб'єкт господарювання визнає будь-яку різницю між попередньою балансовою вартістю та балансовою вартістю на початок річного звітного періоду, що включає в себе дату першого застосування цих змін, у нерозподіленому прибутку на початок періоду (або, залежно від ситуації, в іншому компоненті власного капіталу) за річний звітний період, що містить у собі дату першого застосування цих змін.

7.3 Вилучення КТМФЗ 9, МСФЗ 9 (2009 р.), МСФЗ 9 (2010 р.) та МСФЗ 9 (2013 р.)

- 7.3.1 Цей стандарт замінює собою та скасовує КТМФЗ 9 *«Переоцінка вбудованих похідних інструментів»*. Вимоги, внесені в МСФЗ 9 у жовтні 2010 року, включають у себе вимоги, що раніше були викладені в пунктах 5 і 7 КТМФЗ 9. Унаслідок цього в МСФЗ 1 *«Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»* було внесено вимоги, що раніше були викладені в пункті 8 КТМФЗ 9.
- 7.3.2 Цей Стандарт замінює собою та скасовує МСФЗ 9 (у редакції 2009 р.), МСФЗ 9 (у редакції 2010 р.) та МСФЗ 9 (у редакції 2013 р.). Водночас, суб'єкт господарювання має право прийняти рішення стосовно річних періодів, що розпочалися до 1 січня 2018 року, про застосування попередніх редакцій МСФЗ 9 замість застосування цього Стандарту в тому (й лише в тому) випадку, якщо відповідна дата першого застосування таким суб'єктом господарювання мала місце до 1 лютого 2015 року.

Додаток А Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту.

<p>12-місячні очікувані кредитні збитки (12-month expected credit losses)</p>	<p>Частка очікуваних кредитних збитків за весь строк дії, яка включає в себе очікувані кредитні збитки, обумовлені подіями дефолту за фінансовим інструментом, що є можливими протягом 12 місяців після звітної дати.</p>
<p>амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання (amortised cost of a financial asset or financial liability)</p>	<p>Сума, за якою фінансовий актив чи фінансове зобов'язання оцінюється під час первісного визнання з вирахуванням погашення основної суми, і з додаванням або вирахуванням накопиченої амортизації будь-якої різниці між первісною вартістю та вартістю при погашенні (відкоригованої, у випадку фінансових активів, із урахуванням резерву під збитки), визначена за методом ефективного відсотка.</p>
<p>договірні активи (contract assets)</p>	<p>Права, які згідно з МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» обліковуються відповідно до цього Стандарту в цілях визнання та оцінювання прибутків або збитків від зменшення корисності.</p>
<p>кредитно-знецінений фінансовий актив (credit-impaired financial asset)</p>	<p>Фінансовий актив є кредитно-знеціненим, якщо сталась (стались) одна подія або декілька подій, що негативно впливають на оцінювані майбутні грошові потоки такого фінансового активу. До доказів кредитного знецінення, належать наявні дані про такі події:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) значущі фінансові труднощі емітента чи позичальника; (б) порушення договору на кшталт дефолту або прострочення; (в) надання кредитором (кредиторами) позичальника поступки (поступок) із економічних чи договірних причин у зв'язку з фінансовими труднощами позичальника, можливість надання яких в іншому випадку кредитор (кредитори) не розглядали б; (г) зростання ймовірності оголошення позичальником банкрутства або іншої фінансової реорганізації; (г) зникнення активного ринку для фінансового активу внаслідок фінансових труднощів; або (д) придбання або випуск фінансового активу з великою знижкою, що відображає зазначені кредитні збитки. <p>Ідентифікація єдиної конкретної події може виявитись неможливою, але сукупний вплив кількох подій може призвести до кредитного знецінення фінансових активів.</p>
<p>кредитні збитки (credit loss)</p>	<p>Різниця між усіма договірними грошовими потоками, що належить суб'єктові господарювання згідно з договором, та всіма грошовими потоками, які суб'єкт господарювання очікує одержати (тобто всі неотримані суми грошових коштів), дисконтована за первісною ефективною ставкою відсотка (або відкоригованою на кредитний ризик ефективною ставкою відсотка за придбаними або створеними кредитно-знеціненими фінансовими активами). Суб'єкт господарювання оцінює грошові потоки шляхом урахування всіх умов договору за фінансовим інструментом (наприклад, опціонів на дострокове погашення, пролонгацію, виконання та аналогічних опціонів) протягом очікуваного строку дії такого фінансового інструмента. При цьому враховуються грошові потоки, які включають у себе грошові потоки від реалізації утримуваної застави або іншого засобу покращення кредитної якості, що є невід'ємною частиною умов договору. При цьому застосовується припущення щодо можливості достовірної оцінки очікуваного строку дії фінансового інструмента. Водночас, у тих рідкісних випадках, коли достовірно оцінити очікуваний строк дії фінансового інструмента неможливо, суб'єкт господарювання використовує залишок договірної строку дії фінансового інструмента.</p>

<p>відкоригована на кредитний ризик ефективна ставка відсотка (credit-adjusted effective interest rate)</p>	<p>Ставка, яка забезпечує точне дисконтування оцінюваних майбутніх грошових потоків або надходжень за очікуваний строк дії фінансового активу до амортизованої собівартості фінансового активу, що являє собою придбаний або створений кредитно-знецінений фінансовий актив. Під час розрахунку відкоригованої на кредитний ризик ефективної ставки відсотка суб'єкт господарювання оцінює очікувані грошові потоки шляхом урахування всіх умов договору за фінансовим активом (наприклад, опціонів на дострокове погашення, пролонгацію, виконання та аналогічних опціонів) і очікуваних кредитних збитків. Цей розрахунок включає в себе всі комісії та пункти, сплачені або одержані між сторонами договору, що є невід'ємною частиною ефективної ставки відсотка (див. пункти Б5.4.1–Б5.4.3), витрати на операцію, а також усі інші премії або дисконти. При цьому застосовується припущення про можливість достовірної оцінки грошових потоків та очікуваного строку дії групи подібних фінансових інструментів. Водночас, у тих рідкісних випадках, коли достовірно оцінити грошові потоки чи залишок строку дії фінансового інструмента (або групи фінансових інструментів) неможливо, суб'єкт господарювання використовує договірні грошові потоки за повний договірний строк дії фінансового інструмента (або групи фінансових інструментів).</p>
<p>припинення визнання (derecognition)</p>	<p>Виключення фінансового активу або фінансового зобов'язання, що був (було) раніше визнаний (визнане), зі звіту про фінансовий стан суб'єкта господарювання.</p>
<p>похідний інструмент (derivative)</p>	<p>Фінансовий інструмент або інший контракт у межах застосування цього Стандарту, який має всі три такі характеристики:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) його вартість змінюється у відповідь на зміни встановленої ставки відсотка, ціни фінансового інструмента, ціни товару, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності, або подібної змінної величини (який іноді називають «базовою»); за умови, що, у випадку нефінансової змінної величини, ця змінна величина не є специфічною для сторони договору; (б) він не вимагає початкових чистих інвестицій або вимагає початкові чисті інвестиції, які є меншими за ті, що були б потрібні для інших типів контрактів, які, за очікуванням, мають подібну реакцію на зміни ринкових факторів; (в) розрахунки за ним здійснюються на майбутню дату.
<p>дивіденди (dividends)</p>	<p>Розподіл прибутків між держателями інструментів власного капіталу пропорційно до належної їм частки капіталу відповідного класу.</p>
<p>метод ефективного відсотка (effective interest method)</p>	<p>Метод, що використовується для розрахунку амортизованої собівартості фінансового активу або фінансового зобов'язання та для розподілу й визнання процентного доходу чи процентних витрат у прибутку або збитку за відповідний період.</p>
<p>ефективна ставка відсотка (effective interest rate)</p>	<p>Ставка, яка забезпечує точне дисконтування оцінюваних майбутніх грошових потоків або надходжень за очікуваний строк дії фінансового активу або фінансового зобов'язання до валової балансової вартості фінансового активу або до амортизованої собівартості фінансового зобов'язання. Під час розрахунку ефективної ставки відсотка суб'єкт господарювання оцінює очікувані грошові потоки шляхом урахування всіх умов договору за фінансовим інструментом (наприклад, щодо опціонів на дострокове погашення, пролонгацію, виконання та аналогічних опціонів), але не враховує очікуваних кредитних збитків. Цей розрахунок включає в себе всі комісії та пункти, сплачені або одержані між сторонами договору, що є невід'ємною частиною ефективної ставки відсотка (див. пункти Б5.4.1–Б5.4.3), витрати на операцію, а також усі інші премії або дисконти. При цьому застосовується припущення про можливість достовірної оцінки грошових потоків та очікуваного строку дії групи подібних фінансових інструментів. Водночас, у тих рідкісних випадках, коли достовірно оцінити грошові потоки чи очікуваний строк дії фінансового інструмента (або групи фінансових інструментів) неможливо, суб'єкт господарювання використовує договірні грошові потоки за повний договірний строк дії фінансового інструмента (або групи фінансових інструментів).</p>

очікувані кредитні збитки (expected credit losses)	Середньозважене значення кредитних збитків , у якому за вагу взято відповідні ризики дефолту.
договір фінансової гарантії (financial guarantee contract)	Контракт, котрий вимагає від того, хто його видав, здійснювати обумовлені платежі для відшкодування збитку держателя гарантії, зазначеного ним унаслідок нездійснення певним боржником платежу в строк відповідно до первісних або переглянутих умов боргового інструменту.
фінансові зобов'язання за справедливою вартістю через прибуток або збиток (financial liability at fair value through profit or loss)	Фінансове зобов'язання, що відповідає одній із наведених нижче умов: <ul style="list-style-type: none"> (a) відповідає визначенню «утримувані для торгівлі»; (б) під час первісного визнання призначається суб'єктом господарювання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, згідно з пунктом 4.2.2 або 4.3.5; (в) призначається або під час первісного визнання, або після нього як таке, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, згідно з пунктом 6.7.1.
тверде зобов'язання (firm commitment)	Угода, що має обов'язкову силу щодо обміну визначеної кількості ресурсів за визначеною ціною на визначену майбутню дату або визначені майбутні дати.
прогнозована операція (forecast transaction)	Операція, щодо здійснення якої не взято зобов'язань, але яка очікується в майбутньому.
валова балансова вартість фінансового активу (gross carrying amount of a financial asset)	Амортизована собівартість фінансового активу до коригування на будь-який резерв під збитки.
коефіцієнт хеджування (hedge ratio)	Співвідношення кількості інструмента хеджування та кількості об'єкта хеджування в одиницях їх питомої ваги.
утримувані для торгівлі (held for trading)	Фінансовий актив або фінансове зобов'язання, яке: <ul style="list-style-type: none"> (a) купується або приймається, головним чином, для продажу або зворотного викупу в короткостроковій перспективі; (б) при первинному визнанні входить до складу портфелю ідентифікованих фінансових інструментів, управління якими здійснюється разом і щодо яких існують докази нещодавнього здійснення операцій з одержання прибутку в короткостроковій перспективі; або (в) є похідним інструментом (окрім похідного інструменту, що є договором фінансової гарантії або який був призначений інструментом хеджування та є ефективним інструментом хеджування).
прибуток або збиток від зменшення корисності (impairment gain or loss)	Прибутки або збитки, що визнаються в прибутку або збитку згідно з пунктом 5.5.8 чи виникають унаслідок застосування вимог щодо зменшення корисності, передбачених розділом 5.5.
очікувані кредитні збитки за весь строк дії (lifetime expected credit losses)	Очікувані кредитні збитки , що виникають унаслідок усіх можливих подій дефолту за весь очікуваний строк дії фінансового інструмента.
резерв під збитки (loss allowance)	Резерв під очікувані кредитні збитки за фінансовими активами, що оцінюються згідно з пунктом 4.1.2, за дебіторською заборгованістю за договорами оренди та за договірними активами , накопичена сума зменшення корисності за фінансовими активами, що оцінюється згідно з пунктом 4.1.2А, а також забезпечення під очікувані кредитні збитки за зобов'язаннями з кредитування та договорами фінансової гарантії .

прибуток або збиток від модифікації (modification gain or loss)	Сума, що виникає внаслідок коригування вальної балансової вартості фінансового активу з урахуванням переглянутих або модифікованих договірних грошових потоків. Суб'єкт господарювання здійснює перерахунок вальної балансової вартості фінансового активу як теперішньої вартості оцінюваних майбутніх грошових виплат або надходжень за очікуваний строк дії переглянутого або модифікованого фінансового активу, дисконтованих за первісною ефективною ставкою відсотка за фінансовим активом (або за відкоригованою на кредитний ризик ефективною ставкою відсотка для придбаних або створених кредитно-знецінених фінансових активів) або, за потреби, за переглянутою ефективною ставкою відсотка , розрахованою згідно з пунктом 6.5.10. Під час оцінки очікуваних грошових потоків за фінансовим активом суб'єкт господарювання враховує всі договірні умови фінансового активу (наприклад, опціонів на дострокове погашення, виконання та аналогічних опціонів), але не враховує очікуваних кредитних збитків , якщо фінансовий актив не є придбаним або створеним кредитно-знеціненим фінансовим активом , бо в такому разі суб'єкт господарювання враховує також первісні очікувані кредитні збитки, які було враховано під час розрахунку первісної відкоригованої на кредитний ризик ефективної ставки відсотка .
прострочений статус (past due)	Фінансовий актив є простроченим, якщо контрагент не здійснив платежу при настанні договірного строку здійснення такого платежу.
придбаний або створений кредитно-знецінений фінансовий актив (purchased or originated credit-impaired financial asset)	Придбаний або створений фінансовий актив, що є кредитно-знеціненим на момент первісного визнання.
дата перекласифікації (reclassification date)	Перший день першого звітного періоду після зміни в бізнес-моделі, що призводить до перекласифікації фінансових активів суб'єктом господарювання.
звичайне придбання або продаж (regular way purchase or sale)	Придбання або продаж фінансового активу за договором, умови якого встановлюють обов'язковість передавання активу у строк, що визначається зазвичай нормою регулювання або звичаєм відповідного ринку.
витрати на операцію (transaction costs)	Додаткові витрати, що можуть бути безпосередньо віднесені на придбання, створення або вибуття фінансового активу або фінансового зобов'язання (див. пункт Б5.4.8). Додаткові витрати – це витрати, які не було б понесено, якби не відбулося придбання чи створення суб'єктом господарювання фінансового інструмента, або його вибуття.

Наведені нижче терміни визначені в пункті 11 МСБО 32, додатку А МСФЗ 7, додатку А МСФЗ 13 або додатку А МСФЗ 15 й використовуються в цьому Стандарті в значеннях, передбачених МСБО 32, МСФЗ 7, МСФЗ 13 або МСФЗ 15:

- (а) кредитний ризик (credit risk)³;
- (б) інструмент власного капіталу (equity instrument);
- (в) справедлива вартість (fair value);
- (г) фінансовий актив (financial asset);
- (ґ) фінансовий інструмент (financial instrument);
- (д) фінансове зобов'язання (financial liability);
- (е) ціна операції (transaction price).

³ Цей термін (згідно з його визначенням, наведеним у МСФЗ 7) використовується у вимогах щодо подання впливу змін у кредитному ризику на зобов'язання, призначені як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток (див. пункт 5.7.7).

Додаток Б Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту.

Сфера застосування (глава 2)

- Б2.1 Деякі договори встановлюють обов'язковість здійснення платежу на основі кліматичних, геологічних або інших фізичних змінних величин (ті з них, що ґрунтуються на кліматичних змінних, іноді називають «погодними деривативами»). Якщо такі договори не перебувають у межах сфери застосування МСФЗ 17 «*Страхові контракти*», то вони перебувають у межах сфери застосування цього Стандарту.
- Б2.2 Цей Стандарт не змінює вимог, що стосуються програм виплат працівникам, що відповідають вимогам МСБО 26 «*Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення*», та угод про виплату роялті на основі обсягу продажів або доходів від надання послуг, що обліковуються згідно з МСФЗ 15 «*Дохід від договорів з клієнтами*».
- Б2.3 Подекуди суб'єкт господарювання здійснює інвестиції, котрі, на його погляд, є «стратегічними інвестиціями» в інструменти власного капіталу, емітовані іншим суб'єктом господарювання, з наміром установити або підтримати довгострокові робочі відносини з тим суб'єктом господарювання, в який здійснюються інвестиції. Суб'єкт господарювання, що є інвестором або учасником спільної діяльності, для визначення того, чи необхідно застосувати метод участі в капіталі для обліку такої інвестиції, використовує МСБО 28 «*Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства*».
- Б2.4 Цей Стандарт застосовується до фінансових активів і фінансових зобов'язань страховиків, окрім прав та зобов'язань, виключених згідно з пунктом 2.1(г) через те, що вони виникають за договорами, які належать до сфери застосування МСФЗ 17.
- Б2.5 Договори фінансової гарантії можуть набувати різноманітних правових форм: це й гарантії, й деякі види акредитивів, кредитно-дефолтний контракт або страховий контракт. Підхід до їх обліку не залежить від їхньої правової форми. Нижче подано приклади належного підходу (див. пункт 2.1(г)):
- (а) Емітент застосовує цей Стандарт попри те, що договір фінансової гарантії відповідає визначенню страхового контракту, поданому в МСФЗ 17, у випадку передання значущого ризику. Тим не менш, якщо емітент раніше прямо заявляв про те, що вважає такі договори страховими контрактами й використовував облік, застосовний до страхового контракту, то такий емітент має право ухвалити рішення про застосування до таких договорів фінансової гарантії або цього Стандарту, або МСФЗ 17. У разі застосування цього Стандарту пункт 5.1.1 вимагає від емітента здійснити первісне визнання договору фінансової гарантії за справедливою вартістю. У разі емісії договору фінансової гарантії на користь непов'язаної сторони в окремій операції, що здійснюється на засадах незалежності сторін (принцип «втягнутої руки»), то справедлива вартість на початку, ймовірно, дорівнюватиме розмірові одержаної премії, якщо немає доказів протилежного. Після цього, якщо від початку договір фінансової гарантії не було призначено як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, або якщо пункти 3.2.15–3.2.23 та Б3.2.12–Б3.2.17 не застосовуються (коли передавання фінансового активу не відповідає вимогам щодо припинення визнання або коли застосовується підхід подальшої участі), емітент оцінює його за вищим із таких значень:
- (i) сумою, визначеною згідно з розділом 5.5, і
- (ii) первісно визнаною сумою за вирахуванням, коли це доречно, сукупного розміру доходу, визнаного згідно з принципами МСФЗ 15 (див. пункт 4.2.1(в)).
- (б) Деякі гарантії за кредитами не встановлюють як передумови для здійснення платежу наявності у їх держателя вразливості до збитку у зв'язку з неспроможністю боржника здійснити платежі за гарантованим активом при настанні строку їх здійснення і факту відповідних збитків. Прикладом такої гарантії є така, що встановлює обов'язковість здійснення платежів у відповідь на зміни в зазначеному кредитному рейтингу чи кредитному індексі. Такі гарантії не є договорами фінансової гарантії, що відповідають визначенням цього Стандарту, й не є страховими контрактами, що відповідають визначенню з МСФЗ 17. Такі гарантії є похідними інструментами й емітент застосовує до них цей Стандарт.

- (в) Якщо договір фінансової гарантії було емітовано у зв'язку з реалізацією товарів, то емітент застосовує МСФЗ 15 для визначення моменту визнання ним доходу від гарантії та від реалізації товарів.
- Б2.6 У листуванні емітента з клієнтами та органами регулювання, в договорах, діловій документації та фінансовій звітності зазвичай трапляються твердження про те, що емітент вважає певні договори договорами страхування. Крім того, для договорів страхування часто встановлюються вимоги щодо обліку, які відрізняються від вимог, установлених для інших видів операцій: зокрема, для договорів, емітованих банками або комерційними компаніями. У таких випадках фінансова звітність емітента зазвичай включає пояснення того, що емітент застосовував зазначені вимоги щодо обліку.

Визнання та припинення визнання (глава 3)

Первісне визнання (розділ 3.1)

- Б3.1.1 Унаслідок застосування принципу, передбаченого пунктом 3.1.1, суб'єкт господарювання визнає всі свої договірні права та зобов'язання за похідними інструментами у своєму звіті про фінансовий стан як відповідно активи та зобов'язання за винятком похідних інструментів, що унеможливають облік передавання фінансових активів як продаж (див. пункт Б3.2.14). Якщо передавання фінансового активу не відповідає критеріям для припинення визнання, то одержувач не визнає переданий актив як свій актив (див. пункт Б3.2.15).
- Б3.1.2 Нижче подано приклади застосування принципу, передбаченого пунктом 3.1.1:
- (а) Безумовна дебіторська та кредиторська заборгованість визнається як активи або зобов'язання тоді, коли суб'єкт господарювання стає стороною договору та, внаслідок цього, набуває юридичне право одержати грошові кошти або юридичне зобов'язання сплатити грошові кошти.
- (б) Активи, що придбаваються, та зобов'язання, що приймаються внаслідок твердого зобов'язання придбати або продати товари чи послуги, зазвичай не визнаються доти, доки як мінімум, одна зі сторін не виконає свою частину договору. Наприклад, суб'єкт господарювання, що одержав тверде замовлення, зазвичай не визнає активу (а суб'єкт господарювання, що розмістив замовлення не визнає зобов'язання) в момент виникнення відповідного зобов'язання, а натомість відкладає визнання до моменту відвантаження, доставки замовлених товарів або надання замовлених послуг. Якщо тверде зобов'язання про придбання або продаж нефінансових об'єктів знаходиться в межах сфери застосування цього Стандарту згідно з пунктами 2.4–2.7, то його чиста справедлива вартість визнається як актив або зобов'язання в дату виникнення твердого зобов'язання (див. пункт Б4.1.30(в)). Крім того, якщо раніше невизнане тверде зобов'язання призначається об'єктом хеджування при хеджуванні справедливої вартості, то будь-яка зміна в чистій справедливій вартості, що може бути віднесена на хеджований ризик, визнається як актив або зобов'язання після початку дії хеджування (див. пункти 6.5.8(б) та 6.5.9).
- (в) Форвардний контракт, який перебуває в межах сфери застосування цього Стандарту (див. пункт 2.1), визнається як актив або зобов'язання на дату виникнення твердого зобов'язання, а не на дату розрахунку. Коли суб'єкт господарювання стає стороною форвардного контракту, справедливі вартості права та зобов'язання часто бувають рівними, тому чиста справедлива вартість форвардного контракту дорівнює нулеві. Якщо ж чиста справедлива вартість права та зобов'язання нулеві не дорівнює, то такий контракт визнається як актив або зобов'язання.
- (г) Опціонні контракти, що перебувають у межах сфери застосування цього Стандарту (див. пункт 2.1), визнаються як активи чи зобов'язання тоді, коли його держатель або продавець стає стороною контракту.
- (ґ) Планові майбутні операції (незалежно від імовірності їх здійснення) не є ні активами, ні зобов'язаннями, оскільки суб'єкт господарювання не став стороною контракту.

Звичайне придбання або продаж фінансових активів

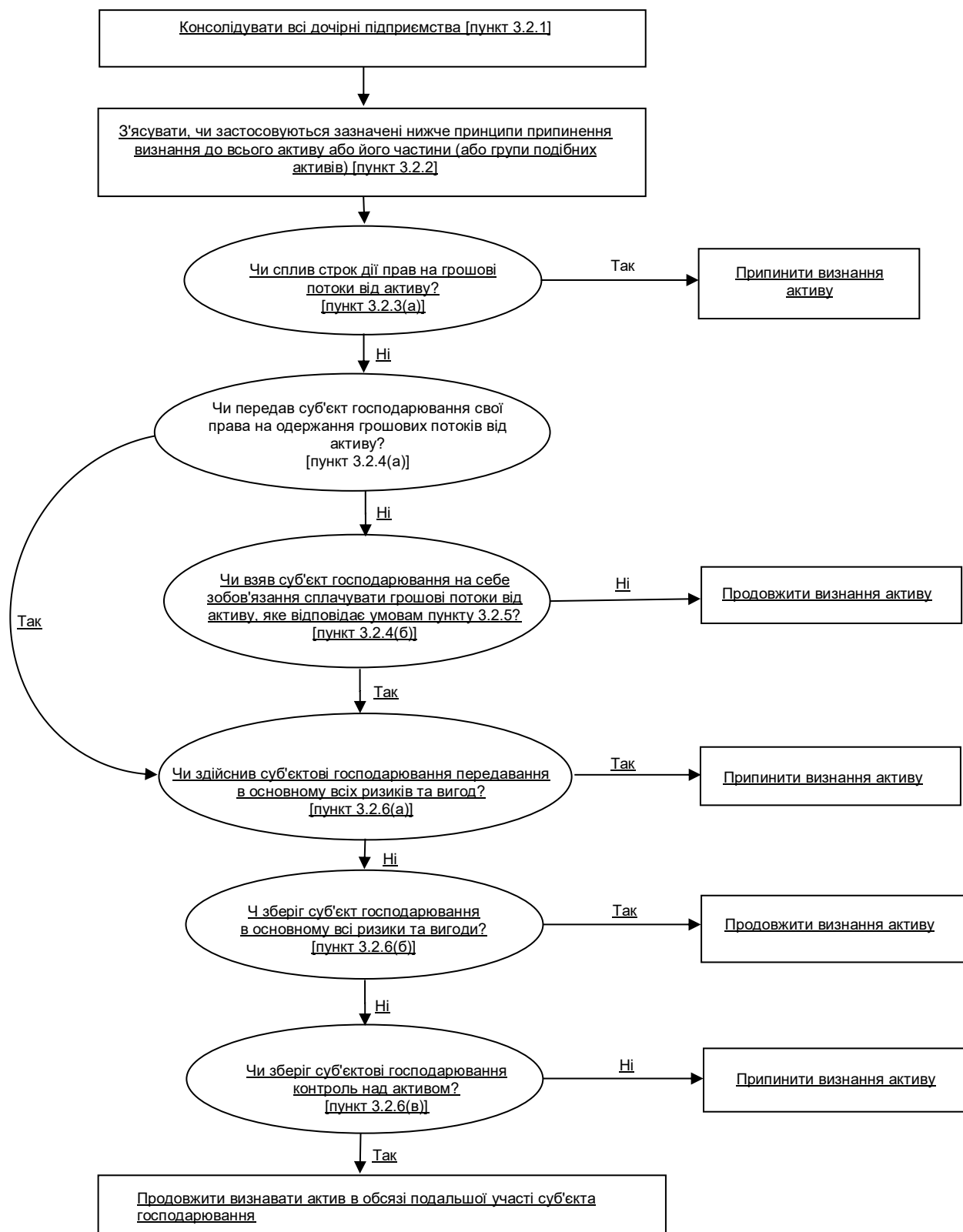
- Б3.1.3 Звичайне придбання або продаж фінансових активів визнається з використанням обліку за датою операції або обліку за датою розрахунку відповідно до положень пунктів Б3.1.5 і Б3.1.6. Суб'єкт господарювання послідовно застосовує один і той самий метод до всіх операцій придбання та продажу фінансових активів, що класифіковані в однаковий спосіб згідно з цим Стандартом. У цілях цього

положення ті активи, що в обов'язковому порядку оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, утворюють окрему класифікаційну категорію по відношенню до активів, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток. Крім того, інвестиції в інструменти власного капіталу, що обліковуються з використанням можливості, передбаченої пунктом 5.7.5, теж утворюють окрему класифікаційну категорію.

- БЗ.1.4 Договір, який установлює обов'язковість або передбачає можливість здійснення розрахунків на нетто-основі у зв'язку зі зміною вартості договору, не є договором звичайного придбання або продажу. Натомість такий договір обліковується як похідний інструмент у період із дати операції до дати розрахунку.
- БЗ.1.5 Датою операції є дата взяття на себе суб'єктом господарювання зобов'язання придбати або продати актив. Облік за датою операції передбачає (а) визнання активу до одержання та зобов'язання заплатити за нього на дату операції та (б) припинення визнання активу, який було продано, визнання будь-якого прибутку або збитку від вибуття та визнання дебіторської заборгованості з боку покупця щодо здійснення оплати на дату операції. Як правило, нарахування процентів за активом та відповідним зобов'язанням не розпочинається, до дати розрахунку, коли передається право власності.
- БЗ.1.6 Дата розрахунку – це дата здійснення поставки активу суб'єктові господарювання або суб'єктом господарювання. Облік за датою розрахунку передбачає (а) визнання активу в день його одержання суб'єктом господарювання та (б) припинення визнання активу та визнання будь-якого прибутку або збитку від вибуття на дату здійснення його поставки суб'єктом господарювання. При застосуванні обліку за датою розрахунку суб'єкт господарювання обліковує будь-які зміни у справедливій вартості активу, який має надійти протягом періоду між датою операції та датою розрахунку в той самий спосіб, у який він обліковує придбаний актив. Інакше кажучи, зміна вартості не визнається для активів, що оцінюються за амортизованою собівартістю; вона визнається в прибутку або збитку щодо активів, класифікованих як фінансові активи, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток; та, вона визнається в іншому сукупному доході щодо фінансових активів, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 4.1.2А, і щодо інвестицій в інструменти власного капіталу, які обліковуються згідно з пунктом 5.7.5.

Припинення визнання фінансових активів (розділ 3.2)

Б3.2.1 На поданій нижче блок-схемі проілюстровано оцінювання того, чи припиняється визнання фінансового активу, а якщо так, то в якому обсязі.



Механізми, за якими суб'єкт господарювання зберігає за собою договірні права на отримання грошових потоків від фінансового активу, але бере на себе договірне зобов'язання сплачувати грошові потоки одному або кільком одержувачам (пункт 3.2.4(б))

- БЗ.2.2 Ситуація, описана в пункті 3.2.4(б) (коли суб'єкт господарювання зберігає за собою договірні права на отримання грошових потоків від фінансового активу, але бере на себе договірне зобов'язання сплачувати ці грошові потоки одному або кільком одержувачам), має місце, наприклад, у тому разі, коли суб'єктові господарювання є трастом та надає інвесторам бенефіціарну участь у базових фінансових активах, що йому належать, і забезпечує обслуговування цих фінансових активів. У такому разі фінансові активи кваліфікуються до припинення визнання в разі виконання умов, зазначених у пунктах 3.2.5 і 3.2.6.
- БЗ.2.3 При застосуванні пункту 3.2.5 суб'єктом господарювання може бути, наприклад, емітент фінансового активу або група, до складу якої входить дочірнє підприємство, яке придбало фінансовий актив і передає грошові потоки непов'язаним стороннім інвесторам.

Оцінка передавання ризиків і вигод, пов'язаних із володінням (пункт 3.2.6)

- БЗ.2.4 Прикладами ситуації, в якій суб'єкт господарювання здійснив передавання в основному всіх ризиків і вигод, пов'язаних із володінням, є:
- (а) безумовний продаж фінансового активу;
 - (б) продаж фінансового активу разом із опціоном на зворотний викуп фінансового активу за його справедливою вартістю на момент зворотного викупу; та
 - (в) продаж фінансового активу разом із опціоном «пут» або «кол», який є глибоко «без грошей» (тобто опціон є настільки «без грошей», що ситуація, за якої він буде «в грошах» до закінчення строку його дії, є дуже малоймовірною).
- БЗ.2.5 Прикладами ситуації, в якій суб'єкт господарювання зберіг за собою в основному всі ризики і вигоди, пов'язані з володінням, є:
- (а) операція продажу та зворотного викупу, в якій ціна зворотного викупу є фіксованою або дорівнює ціні продажу плюс дохід позикодавця;
 - (б) угода про надання цінних паперів у позику;
 - (в) продаж фінансового активу разом зі свопом на сукупний дохід, що повертає вразливість до ринкового ризику суб'єктові господарювання;
 - (г) продаж фінансового активу разом із опціоном «пут» або «кол», який є глибоко «в грошах» (тобто опціону, який настільки «в грошах», що ситуація, за якої він буде «без грошей» до закінчення строку його дії, є дуже малоймовірною); і
 - (г) продаж короткострокової дебіторської заборгованості, в рамках якої суб'єкт господарювання гарантує одержувачеві компенсацію кредитних збитків, настання яких є ймовірним.
- БЗ.2.6 Якщо суб'єкт господарювання визначає, що в результаті передавання він передав в основному всі ризики та вигоди, пов'язані з володінням переданим активом, то він не визнає переданий актив у майбутньому періоді знов, якщо він не викупує цей переданий актив у новій операції.

Оцінка передавання контролю

- БЗ.2.7 Суб'єкт господарювання не зберігає за собою контролю над переданим активом, якщо одержувач має практичну здатність продати переданий актив. Суб'єкт господарювання зберігає за собою контроль над переданим активом, якщо одержувач не має практичної здатності продати переданий актив. Одержувач має практичну здатність продати переданий актив, якщо він вільно продається та купується на активному ринку, оскільки одержувач міг би викупити переданий актив на ринку в разі необхідності повернення активу суб'єктові господарювання. Наприклад, одержувач може мати практичну здатність продати переданий актив, якщо переданий актив є об'єктом опціону, який дає суб'єктові господарювання змогу його викупити, але одержувач може з легкістю придбати переданий актив на ринку в разі виконання опціону. Одержувач не має практичної здатності продати переданий актив, якщо суб'єкт господарювання зберігає опціон за собою, а одержувач не має змоги з легкістю придбати переданий актив на ринку в разі виконання опціону суб'єктом господарювання.

- БЗ.2.8 Одержувач має практичну здатність продати актив лише в тому разі, якщо одержувач має змогу продати переданий актив у цілому непов'язаній третій стороні й здатний реалізувати цю здатність в односторонньому порядку та без встановлення додаткових обмежень на передавання. Важливим питанням є те, що одержувач має змогу зробити на практиці, а не те, які договірні права має одержувач стосовно розпорядження переданим активом або які заборони встановлено договором. Зокрема:
- (а) договірне право реалізувати переданий актив майже не має практичного значення в разі відсутності ринку для переданого активу; та
 - (б) здатність реалізувати переданий актив майже не має практичного значення, якщо нею неможливо скористатись вільно. Через це:
 - (і) здатність одержувача реалізувати переданий актив має бути незалежною від дій інших сторін (тобто ця здатність має бути односторонньою); і
 - (іі) одержувач повинен мати змогу реалізувати переданий актив без потреби в установленні обмежувальних умов або «застережень» на передавання (наприклад, умов щодо порядку обслуговування активу у вигляді позики або опціону, що надає одержувачеві право викупити актив).
- БЗ.2.9 Той факт, що одержувач навряд чи продасть переданий актив, сам по собі не означає, що надавач зберіг за собою контроль над переданим активом. Водночас, якщо опціон «пут» або гарантія обмежує право одержувача на продаж переданого активу, то надавач зберіг за собою контроль над переданим активом. Наприклад, якщо опціон «пут» або гарантія є достатньо цінними, то вони утримують одержувача від реалізації переданого активу через те, що одержувач, на практиці не продавав би переданий актив третій стороні без встановлення аналогічного опціону або інших обмежувальних умов. Натомість одержувач утримував би переданий актив заради одержання платежів за гарантією або опціоном «пут». За таких обставин вважається, що надавач зберіг за собою контроль над переданим активом.

Передавання, яке відповідає критеріям для припинення визнання

- БЗ.2.10 Суб'єкт господарювання може зберегти за собою право на частину процентних платежів за переданими активами як на компенсацію за обслуговування зазначених активів. Частина процентних платежів, від якої суб'єкт господарювання відмовився б після припинення або передавання договору про обслуговування, відноситься на актив з обслуговування або зобов'язання з обслуговування. Частина процентних платежів, від якої суб'єкт господарювання не відмовився б, є дебіторською заборгованістю за процентним стрипом. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання не відмовився б від будь-яких процентів після припинення дії або передавання договору з обслуговування, то весь процентний спред є дебіторською заборгованістю за процентним стрипом. У цілях застосування пункту 3.2.13 справедливій вартості активу з обслуговування та дебіторської заборгованості за процентним стрипом використовуються для розподілу балансової вартості дебіторської заборгованості між частиною активу, визнання якої припиняється, та частиною активу, визнання якої триває надалі. Якщо плати за обслуговування не передбачено або якщо не очікується, що одержувана плата не являтиме собою адекватної винагороди суб'єкта господарювання за обслуговування, то зобов'язання щодо обов'язку із обслуговування визнається за справедливою вартістю.
- БЗ.2.11 При виконанні оцінки справедливих вартостей тієї частини, визнання якої триває надалі, та тієї частини, визнання якої припиняється, в цілях застосування пункту 3.2.13, суб'єкт господарювання застосовує вимоги МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» щодо оцінювання справедливої вартості додатково до пункту 3.2.14.

Передавання, яке не відповідає критеріям для припинення визнання

- БЗ.2.12 Нижче описано застосування принципу, зазначеного в пункті 3.2.15. Якщо надана суб'єктом господарювання гарантія від збитків у разі дефолту за переданим активом не дає змоги припинити визнання переданого активу через те, що суб'єкт господарювання зберіг за собою в основному всі ризики та вигоди, пов'язані із володінням переданим активом, то переданий актив визнається надалі в цілому, а одержана плата визнається як зобов'язання.

Подальша участь у переданих активах

- БЗ.2.13 Нижче наведено приклади оцінювання суб'єктом господарювання переданого активу та відповідного зобов'язання згідно з пунктом 3.2.16.

Усі активи

- (а) Якщо надана суб'єктом господарювання гарантія сплати збитків у разі дефолту за переданим активом не дає можливості припинити визнання переданого активу в обсязі подальшої участі, то переданий актив станом на дату передавання оцінюється за меншою з таких сум: (i) балансовою вартістю активу та (ii) максимальною сумою одержаної при передаванні компенсації, яку суб'єкт господарювання може бути вимушений повернути («сума гарантії»). Відповідне зобов'язання спочатку оцінюється в сумі гарантії з додаванням до неї справедливої вартості гарантії (нею зазвичай є компенсація, одержана за гарантію). Після цього первісна справедлива вартість гарантії визнається в прибутку або збитку тоді, коли (або тією мірою, в якій) відбувається виконання зобов'язання (згідно з принципами МСФЗ 15), а балансова вартість активу зменшується на суму будь-якого резерву під збитки.

Активи, що оцінюються за амортизованою собівартістю

- (б) Якщо зобов'язання за опціоном «пут», що був проданий суб'єктом господарювання, або право за опціоном «кол», що утримується суб'єктом господарювання, не дає змоги припинити визнання переданого активу, а суб'єкт господарювання оцінює переданий актив за амортизованою собівартістю, то відповідне зобов'язання оцінюється за його собівартістю (тобто за сумою одержаної компенсації), відкоригованою на амортизацію будь-якої різниці між зазначеною собівартістю та валовою балансовою вартістю переданого активу станом на дату завершення строку опціону. Припустімо, наприклад, що валова балансова вартість активу станом на дату передавання становить 98 валютних одиниць (ВО), а одержана компенсація становить 95 ВО. Валова балансова вартість активу в дату виконання опціону сягне 100 ВО. Первісна балансова вартість відповідного зобов'язання становить 95 ВО, а різниця між 95 ВО та 100 ВО визнається в прибутку або збитку за методом ефективного відсотка. У разі виконання опціону будь-яка різниця між балансовою вартістю відповідного зобов'язання та ціною виконання визнається в прибутку або збитку.

Активи, що оцінюються за справедливою вартістю

- (в) Якщо право за опціоном «кол», утримуваним суб'єктом господарювання, не дає можливості припинити визнання переданого активу, а суб'єкт господарювання оцінює переданий актив за справедливою вартістю, то актив і надалі продовжують визнавати за його справедливою вартістю. Відповідне зобов'язання оцінюється за (i) ціною виконання опціону з вирахуванням часової вартості опціону, якщо опціон є «в грошах» або «при грошах», або (ii) справедлива вартість переданого активу за вирахуванням часової вартості опціону, якщо опціон «без грошей». Коригування оцінки відповідного зобов'язання прирівнює чисту балансову вартість активу та відповідного зобов'язання до справедливої вартості права за опціоном «кол». Наприклад, якщо справедлива вартість базового активу становить 80 ВО, ціна виконання опціону – 95 ВО, а часова вартість опціону – 5 ВО, то балансова вартість відповідного зобов'язання становить 75 ВО (80 ВО-5 ВО), а балансова вартість переданого активу – 80 ВО (тобто дорівнює його справедливій вартості).
- (г) Якщо опціон «пут», проданий суб'єктом господарювання, не дає можливості припинити визнання переданого активу, а суб'єкт господарювання оцінює переданий актив за справедливою вартістю, то відповідне зобов'язання оцінюється за ціною виконання опціону з додаванням часової вартості опціону. Оцінювання активу за справедливою вартістю обмежується меншим із значень справедливої вартості та ціни виконання опціону, бо суб'єкт господарювання не має права збільшити справедливую вартість переданого активу понад ціну виконання опціону. Це гарантує, що чиста балансова вартість переданого активу та відповідного зобов'язання дорівнює справедливій вартості зобов'язання за опціоном «пут». Наприклад, якщо справедлива вартість базового активу становить 120 ВО, ціна виконання опціону – 100 ВО, а часова вартість опціону – 5 ВО, то балансова вартість відповідного зобов'язання становить 105 ВО (100 ВО+5 ВО), а балансова вартість активу – 100 ВО (у цьому випадку це ціна виконання опціону).
- (г) Якщо опціон «колар» у формі придбаного опціону «кол» і проданого опціону «пут» не дає можливості припинити визнання переданого активу, а суб'єкт господарювання оцінює актив за справедливою вартістю, то актив і надалі продовжують визнавати за справедливою вартістю. Відповідне зобов'язання оцінюється за (i) сумою ціни виконання опціону «кол» та справедливої вартості опціону «пут» за вирахуванням часової вартості опціону «кол», якщо опціон «кол» є «в грошах» або «при грошах», або (ii) сумою справедливої вартості активу та справедливої вартості опціону «пут» за вирахуванням часової вартості опціону «кол», якщо опціон «кол» є «без грошей». Коригування відповідного зобов'язання прирівнює чисту

балансову вартість активу та відповідного зобов'язання до справедливої вартості опціонів, утримуваних та проданих суб'єктом господарювання. Припустімо, наприклад, що суб'єкт господарювання передає фінансовий актив, який оцінюється за справедливою вартістю, й одночасно придбаває опціон «кол» із ціною виконання 120 ВО та продає опціон «пут» із ціною виконання 80 ВО. Припустімо також, що справедлива вартість активу становить 100 ВО на дату передавання. Часова вартість опціонів «пут» і «кол» становить відповідно 1 ВО та 5 ВО. У такому разі суб'єкт господарювання визнає актив вартістю 100 ВО (справедлива вартість активу) та зобов'язання вартістю 96 ВО $[(100 \text{ ВО} + 1 \text{ ВО}) - 5 \text{ ВО}]$. У результаті чиста вартість активу становить 4 ВО, що відповідає справедливій вартості опціонів, утримуваних і проданих суб'єктом господарювання.

Усі передавання

- БЗ.2.14 У тому обсязі, в якому передавання фінансового активу не відповідає вимогам щодо припинення визнання, договірні права надавача або зобов'язання, пов'язані з передаванням, окремо як похідні інструменти не обліковуються, якщо визнання як похідного інструмента, так і переданого активу чи зобов'язання, обумовленого передаванням, призвело б до подвійного визнання одних і тих самих прав чи зобов'язань. Наприклад, якщо надавач утримує опціон «кол», це може унеможливити облік передавання фінансових активів як продажу. У такому разі опціон «кол» окремо як похідний актив не визнається.
- БЗ.2.15 У тому обсязі, в якому передавання фінансового активу не відповідає вимогам щодо припинення визнання, одержувач не визнає переданий актив як свій актив. Одержувач припиняє визнання грошових коштів або іншої сплаченої компенсації та визнає дебіторську заборгованість надавача. Якщо надавач має як право, так і зобов'язання повернути собі контроль над усім переданим активом за фіксовану суму (наприклад, за угодою про зворотний викуп), то одержувач має право оцінювати свою дебіторську заборгованість за амортизованою собівартістю в разі її відповідності критеріям, наведеним у пункті 4.1.2.

Приклади

- БЗ.2.16 Поданими нижче прикладами проілюстровано застосування принципів припинення визнання, установлених цим Стандартом.
- (а) *Угоди продажу зі зворотним викупом та надання цінних паперів у позику.* Якщо продаж фінансового активу здійснюється за угодою про його зворотній викуп за фіксованою ціною або за ціною продажу з додаванням доходу позикодавця або якщо він надається в позику за угодою, що передбачає його повернення надавачеві, то його визнання не припиняється, оскільки надавач зберігає за собою в основному всі ризики та вигоди, пов'язані із володінням ним. Якщо одержувач здобуває право продати актив або надати його в заставу, то надавач здійснює перекласифікацію такого активу у своєму звіті про фінансовий стан, в наприклад, як активу, наданого в позику, або дебіторської заборгованості з викупу.
- (б) *Угоди продажу зі зворотним викупом та надання цінних паперів у позику: активи, що в основному є однаковими.* Якщо продаж фінансового активу здійснюється за угодою про зворотній викуп такого самого або в основному такого ж самого активу за фіксованою ціною або за ціною продажу з додаванням доходу позикодавця або якщо фінансовий одержується або надається в позику за угодою, що передбачає повернення такого самого або в основному такого ж самого активу надавачеві, то його визнання не припиняється, оскільки надавач зберігає за собою в основному всі ризики та вигоди, пов'язані з володінням ним.
- (в) *Угоди продажу зі зворотним викупом та надання цінних паперів у позику: право заміни.* Якщо угода про викуп за фіксованою ціною викупу або за ціною, що дорівнює ціні продажу з додаванням доходу позикодавця, або аналогічна угода про надання цінних паперів у позику надає одержувачеві право надати в дату викупу замість переданого активу подібний актив з еквівалентною справедливою вартістю, то визнання активу, який було продано або надано в позику за угодою про викуп або надання цінних паперів у позику, не припиняється, оскільки надавач зберігає за собою в основному всі ризики та вигоди, пов'язані з володінням ним.
- (г) *Переважає право на викуп за справедливою вартістю.* Якщо суб'єкт господарювання продає фінансовий актив і зберігає за собою лише переважне право на викуп переданого активу за справедливою вартістю в разі зворотного його продажу одержувачем, то суб'єкт господарювання припиняє визнання активу, оскільки він передав в основному всі ризики та вигоди, пов'язані з володінням ним.

- (г) *Операція фіктивного продажу.* Викуп фінансового активу незабаром після його продажу іноді називають фіктивним продажем. Такий викуп не виключає припинення визнання, якщо первісна операція відповідала вимогам щодо припинення визнання. Водночас, якщо угода про продаж фінансового активу укладається одночасно з угодою про викуп того самого активу за фіксованою ціною або за ціною продажу з додаванням доходу позикодавця, то визнання активу не припиняється.
- (д) *Опціони «пут» і «кол», які є глибоко «в грошах».* Якщо переданий фінансовий актив може бути відкликаний надавачем, а опціон «кол» перебуває глибоко «в грошах», то передавання не відповідає вимогам щодо припинення визнання, оскільки надавач зберіг за собою в основному всі ризики та вигоди, пов'язані із володінням ним. Подібним же чином, якщо фінансовий актив може бути повернутий одержувачем, а опціон «пут» перебуває глибоко «в грошах», то передавання не відповідає вимогам щодо припинення визнання, оскільки надавач зберіг за собою в основному всі ризики та вигоди, пов'язані з володінням ним.
- (е) *Опціони «пут» і «кол», які є глибоко «без грошей».* Визнання фінансового активу, що передається на умовах лише опціону «пут», який перебуває глибоко «без грошей» та утримується одержувачем, або опціону «кол», який перебуває глибоко «без грошей» та утримується надавачем, припиняється. Визнання припиняється, оскільки надавач передав в основному всі ризики та вигоди, пов'язані з володінням ним.
- (є) *Легко доступні активи для придбання, які є об'єктом опціону «кол», який не є ні глибоко «в грошах», ні глибоко «без грошей».* Якщо суб'єкт господарювання утримує опціон «кол» на актив, що є легко доступним на ринку, а опціон не перебуває ні глибоко «в грошах», ні глибоко «без грошей», то визнання такого активу припиняється. Це пов'язане з тим, що суб'єкт господарювання (і) не зберіг за собою й не передав в основному всіх ризиків та вигод, пов'язаних з володінням, та (ii) не зберіг за собою контроль. Водночас, якщо актив не є легкодоступним на ринку, то припинення визнання не здійснюється в тому обсязі, в якому вартість активу є об'єктом опціону «кол», оскільки суб'єкт господарювання зберіг за собою контроль над активом.
- (ж) *Актив, що не є легко доступним для придбання, який є об'єктом випущеного суб'єктом господарювання опціону «пут», який не є ні глибоко «в грошах», ні глибоко «без грошей».* Якщо суб'єкт господарювання передає фінансовий актив, який не є легкодоступним на ринку, та продає опціон «пут», який не перебуває глибоко «без грошей», то суб'єкт не зберігає за собою й не передає в основному всіх ризиків та вигод, пов'язаних з володінням, через проданий опціон «пут». Суб'єкт господарювання зберігає за собою контроль над активом, якщо опціон «пут» є достатньо цінним для того, щоб завадити одержувачеві продати актив, і в цьому разі визнання активу продовжується в обсязі подальшої участі надавача (див. пункт Б3.2.9). Суб'єкт господарювання передає контроль над активом, якщо опціон «пут» не є достатньо цінним для того, щоб завадити одержувачеві продати актив, і в цьому разі визнання активу припиняється.
- (з) *Активи, що є об'єктом опціону «пут» або «кол» на справедливую вартість або форвардною угодою про продаж із зворотним викупом.* Передавання фінансового активу, що є об'єктом лише опціону «пут» або «кол», або форвардною угодою про продаж із зворотним викупом, у яких ціна виконання або викупу дорівнює справедливій вартості фінансового активу на момент викупу, тягне за собою припинення визнання, оскільки відбувається передавання в основному всіх ризиків та вигод, пов'язаних з володінням ним.
- (и) *Опціони «кол» або «пут» зі здійсненням розрахунків виключно грошовими коштами.* Суб'єкт господарювання оцінює передавання фінансового активу, що є об'єктом опціону «пут» або «кол», або форвардною угодою про продаж із зворотним викупом, розрахунки за якою здійснюються в грошових коштах шляхом заліку зустрічних вимог, із метою визначення того, чи збереглися за ним або були передані в основному всі ризики та вигоди, пов'язані із володінням ним. Якщо суб'єкт господарювання не зберіг за собою в основному всіх ризиків та вигод, пов'язаних із володінням переданим активом, то він визначає, чи зберіг він за собою контроль над переданим активом. Те, що розрахунки за опціонами «пут» або «кол» або форвардною угодою про продаж із зворотним викупом здійснюються на нетто-основі грошовими коштами шляхом заліку зустрічних вимог, не означає автоматично того, що суб'єкт господарювання здійснив передачу контролю (див. пункти Б3.2.9 і підпункти (е), (є) та (ж) цього пункту).
- (і) *Положення про виключення рахунків.* Положення про виключення рахунків є опціоном («кол») на безумовний викуп, що надає суб'єктові господарювання право вимагати повернення переданих активів із урахуванням певних обмежень. Якщо такий опціон призводить до того, що суб'єкт господарювання не зберігає за собою й не передає в

основному всіх ризиків та вигод, пов'язаних із володінням ним, то він не допускає припинення визнання лише в розмірі суми, що підлягає викупу (якщо припустити, що одержувач не може продати активи). Наприклад, якщо балансова вартість та виручка від передавання позикових активів становить 100 000 ВО, а будь-яка окрема позика може бути відкликана, але сукупний розмір позик, що можуть бути викуплені не може перевищувати 10 000 ВО, то вимогам щодо припинення визнання відповідають позики на суму в 90 000 ВО.

- (і) *Опціони «кол» на «очищення».* Суб'єкт господарювання, який може бути надавачем, що обслуговує передані активи, може утримувати опціон «кол» на «очищення», що дає право на придбання залишку переданих активів у тому разі, якщо сума непогашених активів зменшується до визначеного рівня, на якому витрати на обслуговування таких активів стають обтяжливими в порівнянні з вигодами від обслуговування. Якщо такий опціон «кол» на «очищення» призводить до того, що суб'єкт господарювання не зберігає за собою та не передає в основному всіх ризиків та вигод, пов'язаних із володінням, а одержувач не може продати активи, то він не допускає припинення визнання лише в розмірі вартості активів, що є об'єктом опціону «кол».
- (й) *Субординовані залишкові частки участі та кредитні гарантії.* Суб'єкт господарювання має право надати одержувачеві засіб покращення кредитної якості шляхом субординовання деяких або всіх своїх часток участі, збережених у переданому активі. Як альтернатива, суб'єкт господарювання має право надати одержувачеві засіб покращення кредитної якості у формі кредитної гарантії, яка може бути необмеженою або може бути обмежена визначеною сумою. Якщо суб'єкт господарювання в основному зберігає за собою всі ризики та вигоди, пов'язані з володінням переданим активом, то цей визнання цього активу продовжується надалі в цілому. Якщо суб'єкт господарювання зберігає деякі, але в основному не всі ризики та вигоди, пов'язані з володінням, й зберіг контроль, то припинення визнання не допускається лише в розмірі суми грошових коштів або інших активів, які суб'єкт господарювання може бути змушений сплатити.
- (к) *Свопи на сукупний дохід.* Суб'єкт господарювання має право продати фінансовий актив одержувачеві та укласти з ним своп на сукупний дохід, згідно з яким усі грошові потоки за процентними виплатами від базового активу перераховуються суб'єктові господарювання в обмін на фіксовану плату або плату за змінною ставкою, причому будь-яке збільшення або зменшення справедливої вартості базового активу покривається суб'єктом господарювання. У такому разі припинення визнання всього активу забороняється.
- (л) *Процентні свопи.* Суб'єкт господарювання має право передати одержувачеві фінансовий актив із фіксованою ставкою та укласти з ним процентний своп, що передбачає одержання платежів за фіксованою ставкою відсотка та внесення плати за змінною ставкою відсотка, нарахованою на умовну суму, що дорівнює основній сумі переданого фінансового активу. Процентний своп не виключає припинення визнання переданого активу, якщо не передбачене здійснення платежів за свопом за умови здійснення платежів за переданим активом.
- (м) *Амортизаційні процентні свопи.* Суб'єкт господарювання має право передати одержувачеві фінансовий актив із фіксованою ставкою, що з часом погашається, та укласти з ним амортизаційний процентний своп, що передбачає одержання платежів за фіксованою ставкою відсотка та внесення плати за змінною ставкою відсотка, нарахованою на умовну суму. Якщо умовна сума свопу амортизується таким чином, що вона в будь-який момент дорівнює непогашеній основній сумі переданого фінансового активу, то своп загалом призведе до збереження суб'єктом господарювання за собою значного ризику дострокового погашення, причому в такому разі суб'єкт господарювання або продовжить визнавати весь переданий актив у повному обсязі, або продовжить визнавати переданий актив в обсязі своєї подальшої участі. І навпаки, якщо амортизація умовної суми свопу не має прив'язки до непогашеної основної суми переданого фінансового активу, то такий своп не призведе до збереження суб'єктом господарювання за собою ризику дострокового погашення активу. Отже, це не завадить припиненню визнання переданого активу, якщо не передбачене здійснення платежів за свопом за умови сплати процентів за переданим активом, а сам своп не призводить до збереження за суб'єктом господарювання будь-яких інших ризиків та вигод, пов'язаних із володінням переданим активом.
- (н) *Списання.* Суб'єкт господарювання не має обґрунтованих очікувань щодо повернення договірних грошових потоків за фінансовим активом у цілому або за його часткою.

Б3.2.17 У цьому пункті продемонстроване застосування підходу на основі подальшої участі, коли суб'єкт господарювання здійснює подальшу участь у частині фінансового активу.

Припустімо, що суб'єкт господарювання має портфель позик, що можуть бути погашені достроково, за якими купонна та ефективна ставки відсотка дорівнюють 10 відсоткам, а основна сума та амортизована собівартість яких становить 10 000 ВО. Він здійснює операцію, в якій за умови внесення плати в розмірі 9 115 ВО одержувач здобуває право на 9 000 ВО з будь-яких надходжень від основної суми з процентами, нарахованими на неї за ставкою 9,5 відсотка. Суб'єкт господарювання зберігає право на 1 000 ВО з будь-яких надходжень від основної суми з процентами, нарахованими на неї за ставкою 10 відсотків, плюс спред на перевищення в розмірі 0,5 відсотка за рештою 9 000 ВО основної суми. Надходження від дострокового погашення розподіляються між суб'єктом господарювання та одержувачем пропорційно у відношенні 1:9, але будь-які суми невиконаних зобов'язань вираховуються з частки суб'єкта господарювання в розмірі 1 000 ВО доти, доки ця частка не буде вичерпана. Справедлива вартість позик на дату операції становить 10 100 ВО, а справедлива вартість спреду на перевищення в розмірі 0,5 відсотка становить 40 ВО.

Суб'єкт господарювання з'ясує, що він передав деякі значущі ризики та вигоди, пов'язані із володінням (наприклад, значущий ризик дострокового погашення), але й зберіг за собою деякі значущі ризики та вигоди, пов'язані із володінням (з огляду на свою субординовану утриману частку), і зберіг за собою контроль. У зв'язку з цим він застосовує підхід на основі подальшої участі.

Для застосування цього Стандарту суб'єкт господарювання аналізує операцію, що включає в себе (а) утримання повністю пропорційної збереженої частки в розмірі 1 000 ВО плюс (б) субординування зазначеної збереженої частки для надання одержувачеві засобу покращення кредитної якості на випадок кредитних збитків.

Суб'єкт господарювання розраховує, що сума в розмірі 9 090 ВО ($90\% \times 10\,100\text{ ВО}$) зі складу компенсації, одержаної в розмірі 9 115 ВО, являє собою компенсацію за повністю пропорційну частку в розмірі 90 відсотків. Залишок одержаної компенсації (25 ВО) являє собою компенсацію, одержану за субординування збереженої частки з метою надання одержувачеві засобу покращення кредитної якості на випадок кредитних збитків. Крім того, спред на перевищення в розмірі 0,5 відсотка являє собою компенсацію, одержану за засіб покращення кредитної якості. Таким чином, сукупна компенсація, одержана за засіб покращення кредитної якості, становить 65 ВО ($25\text{ ВО} + 40\text{ ВО}$).

Суб'єкт господарювання розраховує прибуток або збиток від продажу 90-відсоткової частки грошових потоків. Якщо припустити, що окремі справедливі вартості переданої 90-відсоткової частки та збереженої за собою 10-відсоткової частки на дату передавання невідомі, то суб'єкт господарювання розподіляє балансову вартість активу згідно з пунктом 3.2.14 МСФЗ 9 у такий спосіб:

	<i>Справедлива вартість</i>	<i>Процентна частка</i>	<i>Розподілена балансова вартість</i>
Передана частка	9 090	90%	9 000
Утримана частка	<u>1 010</u>	10%	<u>1 000</u>
Усього	<u><u>10 100</u></u>		<u><u>10 000</u></u>

Суб'єкт господарювання обчислює свій прибуток або збиток від продажу 90-відсоткової частки грошових потоків шляхом вирахування розподіленої балансової вартості переданої частки з одержаної компенсації в розмірі 90 ВО ($9\,090\text{ ВО} - 9\,000\text{ ВО}$). Балансова вартість частки, збереженої суб'єктом господарювання за собою, становить 1 000 ВО.

Крім того, суб'єкт господарювання визнає подальшу участь, обумовлену субординуванням утриманої частки кредитним збиткам. Таким чином, він визнає актив вартістю 1 000 ВО (максимальний розмір грошових потоків, які він не одержить через субординування) та відповідне зобов'язання вартістю 1 065 ВО (що є максимальним розміром грошових потоків, які він не одержить через субординування: 1 000 ВО з додаванням справедливої вартості субординування в розмірі 65 ВО).

Суб'єкт господарювання використовує всю наведену вище інформацію для обліку операції в такий спосіб:

	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
Первісний актив	–	9 000
Актив, визнаний для субординування залишкової частки	1 000	–
Актив для компенсації, одержаної у формі спреду на перевищення	40	–
Прибуток або збиток (прибуток від передавання)	–	90
Зобов'язання	–	1 065
Одержані грошові кошти	9 115	–
Усього	10 155	10 155

Одразу після операції балансова вартість активу становить 2 040 ВО та складається з 1 000 ВО, що являють собою розподілену собівартість збереженої частки, та 1 040 ВО, що являють собою додаткову подальшу участь суб'єкта господарювання, обумовлену субординуванням утриманої ним частки кредитним збиткам (що включає в себе спред на перевищення в розмірі 40 ВО).

У наступних періодах суб'єкт господарювання визнає компенсацію, одержану за засіб покращення кредитної якості (65 ВО) на пропорційній часу основі, нараховує проценти на визнаний актив за методом ефективного відсотка і визнає будь-які збитки від зменшення корисності визнаних активів. Для прикладу припустімо, що в наступному році має місце збиток від зменшення корисності за базовими позиками в розмірі 300 ВО. Суб'єкт господарювання зменшить вартість свого визнаного активу на 600 ВО (300 ВО за збереженою часткою та 300 ВО за додаткову подальшу участь, обумовлену субординуванням збереженої частки збиткам від зменшення корисності) та зменшить вартість свого визнаного зобов'язання на 300 ВО. Чистим результатом цього є зменшення розміру прибутку або збитку внаслідок зменшення корисності на 300 ВО.

Припинення визнання фінансових зобов'язань (розділ 3.3)

- БЗ.3.1 Фінансове зобов'язання (або його частина) погашається, якщо боржник:
- або виконав зобов'язання (чи його частину) шляхом здійснення платежу на користь кредитора, як правило, грошовими коштами, іншими фінансовими активами, товарами або послугами, або
 - був юридично звільнений від основної відповідальності за зобов'язання (чи його частину) або внаслідок судового процесу, або за рішенням кредитора (якщо боржник надав гарантію, то ця умова все ще може виконуватись).
- БЗ.3.2 Якщо емітент боргового інструмента викуповує такий інструмент, то борг погашається навіть у тому разі, якщо емітент є маркетмейкером за таким інструментом або має намір незабаром його перепродати.
- БЗ.3.3 Здійснення платежу на користь третьої сторони, в тому числі, трасту (що іноді називають «анулюванням по суті») саме по собі не звільняє боржника від його основного зобов'язання перед кредитором за відсутності юридичного звільнення.
- БЗ.3.4 Якщо боржник здійснює платіж на користь третьої сторони за те, щоб та взяла зобов'язання на себе, й повідомляє свого кредитора про прийняття третьою стороною його боргового зобов'язання, то боржник не припиняє визнання боргового зобов'язання, якщо умову, передбачену пунктом БЗ.3.1(б), не виконано. Якщо боржник здійснює платіж на користь третьої сторони за те, щоб та взяла зобов'язання на себе, та одержує від свого кредитора юридичне звільнення, то боржник погасив свій борг. Проте якщо боржник погоджується здійснювати платежі в рахунок погашення боргу на користь третьої сторони або безпосередньо на користь свого первісного кредитора, то боржник визнає нове боргове зобов'язання перед третьою стороною.
- БЗ.3.5 Попри те, що юридичне звільнення (незалежно від того, хто його надав: суд або кредитор) призводить до припинення визнання зобов'язання, суб'єкт господарювання може визнати нове зобов'язання в разі недотримання критеріїв припинення визнання, встановлених пунктами 3.2.1–3.2.23, щодо переданих фінансових активів. Якщо ці критерії не дотримано, то припинення визнання переданих активів не відбувається, а суб'єкт господарювання визнає нове зобов'язання, пов'язане з переданими активами.

- Б3.3.6 У цілях пункту 3.3.2, умови вважаються суттєво різними, якщо дисконтована теперішня вартість грошових потоків на нових умовах, включаючи будь-які сплачені комісії за вирахуванням будь-яких комісій, що були одержані та дисконтовані за первісною ефективною ставкою відсотка, відрізняється принаймні на 10 відсотків від дисконтованої теперішньої вартості залишкових грошових потоків за первісним фінансовим зобов'язанням. Під час визначення зазначених сплачених комісій за вирахуванням одержаних комісій позичальник ураховує лише комісії, сплачені чи одержані між позичальником і кредитором, включно з комісіями, сплаченими або одержаними позичальником або кредитором один за одного.
- Б3.3.6А Якщо обмін борговими інструментами або зміна умов обліковується як погашення, то будь-які сплачені витрати або комісії визнаються як частина прибутку або збитку від погашення. Якщо обмін або зміна умов не обліковується як погашення, то будь-які сплачені витрати або комісії коригують балансову вартість зобов'язання та амортизуються протягом залишку строку зміненого зобов'язання.
- Б3.3.7 У деяких випадках кредитор звільняє боржника від його теперішнього зобов'язання зі здійснення платежів, але боржник бере на себе гарантійне зобов'язання здійснити їх у разі невиконання зобов'язань стороною, що приймає на себе основне зобов'язання. За таких обставин боржник:
- визнає нове фінансове зобов'язання на основі справедливої вартості свого зобов'язання за гарантією та
 - визнає прибуток або збиток на основі різниці між (i) сумою будь-яких виплачених надходжень та (ii) балансовою вартістю первісного фінансового зобов'язання за вирахуванням справедливої вартості нового фінансового зобов'язання.

Класифікація (глава 4)

Класифікація фінансових активів (розділ 4.1)

Бізнес-модель суб'єкта господарювання з управління фінансовими активами

- Б4.1.1 Пункт 4.1.1(а) вимагає від суб'єкта господарювання класифікувати фінансові активи на основі своєї бізнес-моделі з управління фінансовими активами, якщо пункт 4.1.5 не застосовується. Суб'єкт господарювання оцінює, чи відповідають його фінансові активи умові, передбаченій пунктом 4.1.2(а), або умові, передбаченій пунктом 4.1.2А(а), на основі бізнес-моделі, визначеної провідним управлінським персоналом (згідно з визначенням, наведеним у МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони»).
- Б4.1.2 Бізнес-модель суб'єкта господарювання визначається на рівні, який відображає порядок спільного управління групами фінансових активів для досягнення певної ділової мети. Бізнес-модель суб'єкта господарювання не залежить від намірів управлінського персоналу щодо окремого інструмента. Отже ця умова не передбачає застосування підходу до класифікації на рівні окремих інструментів, а її дотримання має з'ясуватися на більш високому рівні агрегування. Проте окремий суб'єкт господарювання може мати кілька бізнес-моделей з управління своїми фінансовими інструментами. З огляду на це, немає потреби у визначенні класифікації на рівні суб'єкта господарювання, що подає звітність. Наприклад, суб'єкт господарювання може утримувати портфель інвестицій, яким він управляє з метою одержання договірних грошових потоків, та інший портфель інвестицій, яким він управляє для здійснення торговельних операцій з метою реалізації змін у справедливій вартості. Подібним чином, за деяких обставин може виявитись доречним розподіл портфеля фінансових активів на субпортфелі для відображення рівня, на якому суб'єкт господарювання здійснює управління зазначеними фінансовими активами. Така ситуація може мати місце тоді, коли суб'єкт господарювання створює або придбає портфель іпотечних позик та управляє деякими з них із метою одержання договірних грошових потоків і управляє рештою позик із метою їх продажу.
- Б4.1.2А Бізнес-модель суб'єкта господарювання описує, в який спосіб суб'єкт господарювання здійснює управління своїми фінансовими активами для одержання грошових потоків. Це означає, що бізнес-модель суб'єкта господарювання визначає, чи виникнуть грошові потоки від одержання договірних грошових потоків або від продажу фінансових активів, або надійдуть із обох цих джерел. Таким чином, зазначена оцінка проводиться не на підставі сценаріїв, реалізації яких суб'єктові господарювання обґрунтовано не очікує, – це так звані «песимістичні» або «стресові» сценарії. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання очікує, що продасть певний портфель фінансових активів лише в разі реалізації стресового сценарію, то такий сценарій не впливає на оцінку суб'єктом господарювання своєї бізнес-моделі для таких активів, якщо суб'єкт господарювання обґрунтовано очікує, що такий сценарій не реалізується. Якщо реалізація грошових потоків відбувається у спосіб,

що відрізняється від очікувань суб'єкта господарювання на дату оцінки суб'єктом господарювання своєї бізнес-моделі (наприклад, якщо суб'єкт господарювання продає більше або менше фінансових активів, ніж він очікував під час здійснення класифікації), це не тягне за собою виникнення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання помилки попередніх періодів (див. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки») та не змінює класифікації залишку фінансових активів, що утримуються за зазначеною бізнес-моделлю (тобто тих активів, які суб'єкт господарювання визнав у попередніх періодах і досі утримує) за умови врахування суб'єктом господарювання всієї доречної інформації, що була наявна на час оцінювання ним бізнес-моделі. Однак, якщо суб'єкт господарювання оцінює бізнес-модель для новостворених або новопридбаних фінансових активів, він має розглянути інформацію про те, як грошові потоки реалізовувались у минулому, разом із усією іншою доречною інформацією.

- Б4.1.2Б Бізнес-модель суб'єкта господарювання з управління фінансовими активами - це питання факту, а не лише твердження. Її зазвичай можна встановити шляхом спостереження за діяльністю, що здійснюється суб'єктом господарювання для досягнення мети бізнес-моделі. Суб'єктові господарювання слід застосовувати судження під час оцінювання своєї бізнес-моделі з управління фінансовими активами, причому така оцінка не визначається якимось єдиним чинником або видом діяльності. Натомість суб'єкт господарювання має розглянути всі доречні докази, наявні на дату оцінювання. До таких доречних доказів належать, зокрема, такі:
- (а) яким чином здійснюється оцінювання ефективності бізнес-моделі та фінансових активів, що утримуються за такою бізнес-моделлю, та їх доведення до відома провідного управлінського персоналу суб'єкта господарювання;
 - (б) ризики, що впливають на показники ефективності бізнес-моделі (та фінансових активів, що утримуються за такою бізнес-моделлю) і, зокрема, спосіб управління такими ризиками; і
 - (в) порядок виплати винагороди тим, хто керує відповідним бізнесом (наприклад, чи залежить розмір винагороди від справедливої вартості активів в управлінні або від розміру одержаних договірних грошових потоків).

Бізнес-модель, метою якої є утримання активів для одержання договірних грошових потоків

- Б4.1.2В Управління фінансовими активами, що утримуються за бізнес-моделлю, метою якої є утримання активів для одержання договірних грошових потоків, здійснюється для реалізації грошових потоків шляхом одержання договірних платежів протягом строку дії інструмента. Таким чином, суб'єкт господарювання здійснює управління активами, що утримуються в портфелі для одержання відповідних договірних грошових потоків (а не для управління загальною прибутковістю портфелю шляхом як утримання активів, так і їх продажу). При з'ясуванні того, чи буде реалізовано грошові потоки шляхом одержання договірних грошових потоків за фінансовими активами, необхідно брати до уваги періодичність, вартість і строки операцій із продажу за попередні періоди, причини здійснення таких операцій із продажу, а також очікування щодо здійснення діяльності з продажу в майбутньому. Водночас, саме по собі здійснення продажу не визначає бізнес-моделі, а отже й не може розглядатись ізольовано. Натомість інформація про операції з продажу в минулому та очікування щодо операцій із продажу в майбутньому містить докази стосовно досягнення заявленої суб'єктом господарювання мети управління фінансовими активами та, зокрема, того, як саме відбувається реалізація грошових потоків. Суб'єкт господарювання зобов'язаний враховувати інформацію про попередні операції з продажу з точки зору причин здійснення таких операцій та умов, що існували на той час, а не поточних умов.
- Б4.1.3 Попри те, що мета бізнес-моделі суб'єкта господарювання може полягати в утриманні фінансових активів для одержання договірних грошових потоків, суб'єкт господарювання не зобов'язаний утримувати всі такі інструменти до їх погашення. Таким чином, бізнес-модель суб'єкта господарювання може передбачати утримання фінансових активів для одержання договірних грошових потоків, навіть якщо продаж фінансових активів уже відбувається або, як очікується, відбудеться в майбутньому.
- Б4.1.3А Бізнес-модель може полягати в утриманні активів для одержання договірних грошових потоків, навіть якщо суб'єкт господарювання продає фінансові активи в разі зростання кредитного ризику за активами. Для визначення того, чи відбулось зростання кредитного ризику за активами, суб'єкт господарювання розглядає обґрунтовану необхідну та підтверджену інформацію, в тому числі, прогнозу інформацію. Незалежно від періодичності та розміру операцій з продажу, пов'язаних зі зростанням кредитного ризику за активами, не суперечить бізнес-моделі, мета якої полягає в утриманні фінансових активів для одержання договірних грошових потоків, оскільки кредитна якість фінансових активів пов'язана із здатністю суб'єкта господарювання одержати договірні грошові

потоки. Діяльність із управління кредитним ризиком, що має на меті мінімізацію потенційних кредитних збитків внаслідок погіршення якості кредитів, є невід'ємною складовою такої бізнес-моделі. Продаж фінансового активу через те, що він більше не відповідає кредитним критеріям, передбаченим документально оформленою інвестиційною політикою суб'єкта господарювання, є прикладом операції з продажу, що відбулася через зростання кредитного ризику. Водночас, за відсутності такої політики суб'єкт господарювання може продемонструвати те, що продаж відбувся через зростання кредитного ризику, і в інші способи.

- Б4.1.3Б Операції з продажу, що здійснюються з інших причин: зокрема, продаж, здійснений для управління ризиком концентрації кредитів (без зростання кредитного ризику за активами), теж може відповідати бізнес-моделі, метою якої є утримання фінансових активів для одержання договірних грошових потоків. Зокрема, такі операції з продажу можуть відповідати бізнес-моделі, метою якої є утримання фінансових активів для одержання договірних грошових потоків, якщо такі операції здійснюються нечасто (навіть якщо вони є значними за розміром) або є незначними за розміром як на індивідуальній, так і на сукупній основі (навіть якщо вони здійснюються часто). Якщо з портфелю здійснюється більш ніж незначна кількість таких операцій з продажу, а самі ці операції є більш ніж незначними за розміром (чи то на індивідуальній, чи то на сукупній основі), то суб'єктові господарювання слід оцінити, чи відповідають такі операції з продажу меті, що полягає в одержанні договірних грошових потоків, і якою мірою. Те, чи вимагає третя сторона здійснювати продаж фінансових активів, чи ця діяльність здійснюється на розсуд суб'єкта господарювання, значення для цієї оцінки не має. Збільшення періодичності або розміру операцій із продажу в певному періоді не обов'язково є невідповідним меті, що полягає в утриманні фінансових активів для одержання договірних грошових потоків, якщо суб'єкт господарювання може пояснити причини таких операцій із продажу та продемонструвати, чому саме вони не відображають зміни у бізнес-моделі суб'єкта господарювання. Крім того, операції з продажу можуть відповідати меті, що полягає в утриманні фінансових активів для одержання договірних грошових потоків, якщо операції здійснюються при наближенні строку погашення фінансових активів, а виручка від цих операцій приблизно дорівнює надходженням від залишкових договірних грошових потоків.
- Б4.1.4 Нижче подано приклади того, коли бізнес-модель суб'єкта господарювання може полягати в утриманні фінансових активів для одержання договірних грошових потоків. Цей перелік прикладів не є вичерпним. Крім того, подання прикладів не має на меті ні обговорення всіх чинників, що можуть бути доречними для оцінювання бізнес-моделі суб'єкта господарювання, ні визначення відносної важливості цих чинників.

Приклад	Аналіз
<p>Приклад 1</p> <p>Суб'єкт господарювання утримує інвестиції для одержання договірних грошових потоків за ними. Потреби суб'єкта господарювання у фінансуванні можуть бути передбачені, а строк погашення його фінансових активів відповідає оціночним потребам суб'єкта господарювання у фінансуванні.</p> <p>Суб'єкт господарювання здійснює діяльність із управління кредитним ризиком із метою зведення кредитних збитків до мінімуму. У минулому операції з продажу зазвичай здійснювались у разі зростання кредитного ризику за фінансовими активами до такого рівня, за якого активи більше не відповідали кредитним критеріям, визначеним у документально оформленій інвестиційній політиці суб'єкта господарювання. Крім того, нечасті операції з продажу відбувались унаслідок неочікуваного виникнення потреб у фінансуванні.</p> <p>Звіти для провідного управлінського персоналу орієнтовані на надання відомостей про кредитну якість фінансових активів і договірну доходність. Окрім іншої інформації суб'єкт господарювання відстежує значення справедливої вартості фінансових активів.</p>	<p>Попри те, що суб'єкт господарювання враховує (окрім іншої інформації) справедливу вартість фінансових активів із точки зору ліквідності (тобто суми грошових коштів, що може бути реалізована, якщо суб'єктові господарювання доведеться продавати активи), мета суб'єкта господарювання полягає в утриманні фінансових активів для одержання договірних потоків грошових коштів. Операції з продажу не суперечать цій меті, якщо вони здійснювались у відповідь на зростання кредитного ризику за активами: наприклад, якщо активи переставали відповідати кредитним критеріям, визначеним у документально оформленій інвестиційній політиці суб'єкта господарювання. Нечасті операції з продажу, обумовлені неочікуваним виникненням потреб у фінансуванні (наприклад, у разі реалізації стресового сценарію), теж не суперечать цій меті, навіть якщо вони є значними за розміром.</p>
<p>Приклад 2</p> <p>Бізнес-модель суб'єкта господарювання полягає в придбанні портфельів фінансових активів на зразок позик. Ці портфелі можуть містити кредитно-знецінені фінансові активи, але можуть і не містити таких активів.</p> <p>Якщо платежі за позиками здійснюються нечасно, суб'єкт господарювання намагається реалізувати договірні грошові потоки різними способами: наприклад, зв'язуючись із боржником поштою, телефоном або іншими каналами. Мета суб'єкта господарювання полягає в отриманні договірних грошових потоків, причому суб'єкт господарювання не здійснює управління позиками, що входять до цього портфелю, з метою реалізації грошових потоків шляхом їх продажу.</p> <p>В поодиноких випадках суб'єкт господарювання укладає процентні свопи для зміни ставки відсотка за певними фінансовими активами у складі портфелю з плаваючої ставки відсотка на фіксовану.</p>	<p>Мета бізнес-моделі суб'єкта господарювання полягає в утриманні фінансових активів для одержання договірних грошових потоків.</p> <p>Ті самі висновки можуть бути зроблені за результатами аналізу, навіть якщо суб'єкт господарювання не очікує одержання всіх договірних грошових потоків (наприклад, якщо деякі з фінансових активів є кредитно-знеціненими на момент первісного визнання).</p> <p>Крім того, факт укладення суб'єктом господарювання угод, що є похідними інструментами для модифікації грошових потоків від портфеля як такий не змінює бізнес-моделі суб'єкта господарювання.</p>

Приклад	Аналіз
<p>Приклад 3</p> <p>Суб'єкт дотримується бізнес-моделі, мета якої полягає в наданні позик клієнтам і подальшому продажі цих позик сек'юритизаційній установі. Сек'юритизаційна установа видає інструменти інвесторам.</p> <p>Первинний суб'єкт господарювання контролює сек'юритизаційну установу, а отже консолідує її.</p> <p>Сек'юритизаційна установа одержує договірні грошові потоки за позиками й передає їх своїм інвесторам.</p> <p>У цілях подання цього прикладу зроблено припущення про те, що позики продовжують визнаватись у консолідованому звіті про фінансовий стан, оскільки їх визнання сек'юритизаційною установою не припиняється.</p>	<p>Консолідована група надає позики з метою їх утримання для одержання договірних грошових потоків.</p> <p>Водночас, первинний суб'єкт господарювання має на меті реалізацію грошових потоків за портфелем позик шляхом продажу позик сек'юритизаційній установі, тому в цілях його окремої фінансової звітності не вважатиметься, що він управляє своїм портфелем для одержання договірних грошових потоків.</p>
<p>Приклад 4</p> <p>Фінансова установа утримує фінансові активи для задоволення потреб у ліквідності за стресовим сценарієм (наприклад, на випадок масового вилучення банківських вкладів). Суб'єкт господарювання не збирається продавати ці активи, крім як у разі реалізації подібних сценаріїв.</p> <p>Суб'єкт господарювання відстежує кредитну якість фінансових активів, а його мета при управлінні фінансовими активами полягає в одержанні договірних грошових потоків. Суб'єкт господарювання оцінює показники ефективності активів на основі одержаного процентного доходу та реалізованих кредитних збитків.</p> <p>Проте суб'єкт господарювання відстежує також справедливу вартість фінансових активів із точки зору ліквідності, щоб забезпечити достатність суми грошових коштів, що може бути одержана в разі вимушеного продажу суб'єктом господарювання активів у разі стресового сценарію, для задоволення потреб суб'єкта господарювання в ліквідності. Суб'єкт господарювання періодично здійснює операції з продажу, що є незначними за розміром, для доведення ліквідності.</p>	<p>Мета бізнес-моделі суб'єкта господарювання полягає в утриманні фінансових активів для одержання договірних грошових потоків.</p> <p>Зроблені за результатами аналізу висновки не зміняться, навіть якщо протягом попереднього випадку реалізації стресового сценарію суб'єктові господарювання довелось здійснити значущі за розміром операції з продажу для задоволення своїх потреб в ліквідності. Подібним чином звичайна діяльність із продажу, що є незначною за розміром, не є такою, що не узгоджується з утриманням фінансових активів для одержання договірних грошових потоків.</p> <p>Натомість, якщо суб'єкт господарювання утримує фінансові активи для задоволення своїх щоденних потреб у ліквідності, а досягнення цієї мети пов'язане з частим здійсненням значних за розміром операцій із продажу, то мета бізнес-моделі суб'єкта господарювання не полягає в утриманні фінансових активів для одержання договірних грошових потоків.</p> <p>Подібним чином, якщо орган регулювання вимагає від суб'єкта господарювання звичайного продажу фінансових активів для доведення їх ліквідності, а розмір активів, що продаються, є значним, то бізнес-модель суб'єкта господарювання не має на меті утримання фінансових активів для одержання договірних грошових потоків. Те, чи вимагає третя сторона здійснювати продаж фінансових активів, чи ця діяльність здійснюється на розсуд суб'єкта господарювання, значення для аналізу не має.</p>

Бізнес-модель, мета якої досягається як шляхом одержання договірних грошових потоків, так і шляхом продажу фінансових активів

- Б4.1.4А Суб'єкт господарювання може утримувати фінансові активи в рамках бізнес-моделі, мета якої досягається як шляхом одержання договірних грошових потоків, так і шляхом продажу фінансових активів. У бізнес-моделі такого типу провідний управлінський персонал суб'єкта господарювання ухвалив рішення про те, що невід'ємними складовими досягнення мети бізнес-моделі є як одержання

договірних грошових потоків, так і продаж фінансових активів. Бізнес-моделі такого типу можуть відповідати різні цілі. Наприклад, мета бізнес-моделі може полягати в управлінні щоденними потребами в ліквідності, підтриманні певного профілю процентної доходності або в узгодженні дюрації фінансових активів із дюрацією зобов'язань, що фінансуються такими активами. Для досягнення зазначеної мети суб'єкт господарювання і одержуватиме договірні грошові потоки, і продаватиме фінансові активи.

Б4.1.4Б У порівнянні з бізнес-моделлю, метою якої є утримання фінансових активів для одержання договірних грошових потоків, ця бізнес-модель зазвичай пов'язана з більшою періодичністю та більшим розміром операцій із продажу. Причиною цього є те, що продаж фінансових активів є невід'ємною складовою досягнення мети бізнес-моделі, а не просто супутнім чинником. Проте якогось граничного показника періодичності або розміру операцій із продажу, що мають здійснюватись за цією бізнес-моделлю, не існує, оскільки невід'ємними складовими досягнення мети цієї бізнес-моделі є як одержання договірних грошових потоків, так і продаж фінансових активів.

Б4.1.4В Нижче подано приклади того, коли мета бізнес-моделі суб'єкта господарювання може бути досягнута як шляхом одержання договірних грошових потоків, так і шляхом продажу фінансових активів. Цей перелік прикладів не є вичерпним. Крім того, подання прикладів не має на меті ні опису всіх чинників, що можуть бути доречними для оцінювання бізнес-моделі суб'єкта господарювання, ні визначення відносної важливості цих чинників.

Приклад	Аналіз
<p>Приклад 5</p> <p>Суб'єкт господарювання планує через кілька років здійснити капітальні витрати. Суб'єкт господарювання інвестує надлишок грошових коштів у короткострокові та довгострокові фінансові активи, щоб мати змогу профінансувати ці витрати, коли виникне така потреба. Багато фінансових активів мають договірні строки дії, що є довшими за очікуваний період інвестицій суб'єкта господарювання.</p> <p>Суб'єкт господарювання утримуватиме фінансові активи для одержання договірних грошових потоків та, за вдалої нагоди, продаватиме фінансові активи для реінвестування грошових коштів у фінансові активи з вищою доходністю.</p> <p>Менеджери, що відповідають за управління портфелем, одержують винагороду на основі сукупного доходу, одержаного за портфелем.</p>	<p>Мета бізнес-моделі досягається як шляхом одержання договірних грошових потоків, так і шляхом продажу фінансових активів. Суб'єкт господарювання постійно ухвалюватиме рішення про те, чи одержання договірних грошових потоків або продаж фінансових активів забезпечуватиме максимізацію доходності портфелю аж до виникнення потреби в інвестованих коштах.</p> <p>Натомість розгляньмо суб'єкта господарювання, який очікує відпливу грошових коштів через п'ять років на фінансування капітальних витрат, і вкладає надлишок грошових коштів у короткострокові фінансові активи. При настанні терміну погашення інвестицій такий суб'єкт господарювання реінвестує грошові кошти в нові короткострокові фінансові активи. Суб'єкт господарювання дотримується цієї стратегії до моменту виникнення потреби в коштах, у який суб'єкт господарювання використовує надходження від фінансових активів, що погашаються, для фінансування капітальних витрат. До настання терміну погашення здійснюються лише незначущі за розміром операції з продажу (якщо не відбувається зростання кредитного ризику). Мета цієї бізнес-моделі суб'єкта господарювання, що є відмінною від попередньої, полягає в утриманні фінансових активів для одержання договірних грошових потоків.</p>

Приклад	Аналіз
<p>Приклад 6</p> <p>Фінансова установа утримує фінансові активи для задоволення своїх щоденних потреб у ліквідності. Цей суб'єкт господарювання прагне мінімізувати витрати на управління потребами в ліквідності, а тому активно управляє доходністю портфелю. Зазначені доходи складаються з одержуваних договірних платежів, а також із прибутків і збитків від продажу фінансових активів.</p> <p>Таким чином, суб'єкт господарювання утримує фінансові активи для одержання договірних грошових потоків і продає фінансові активи для реінвестування у фінансові активи з вищою доходністю або такі, чия дюрація краще відповідає дюрації його зобов'язань. У минулому ця стратегія була пов'язана з частим здійсненням операцій із продажу, причому вони були значними за розміром. Очікується, що ця діяльність триватиме і в майбутньому.</p>	<p>Мета бізнес-моделі полягає в тому, щоб максимально збільшити доходність портфеля для задоволення щоденних потреб у ліквідності, тому своєї мети суб'єктові господарювання досягає як шляхом одержання договірних грошових потоків, так і шляхом продажу фінансових активів. Інакше кажучи, і одержання договірних грошових потоків, і продаж фінансових активів є невід'ємними складовими досягнення мети бізнес-моделі.</p>
<p>Приклад 7</p> <p>Страховик утримує фінансові активи для фінансування зобов'язань за договорами страхування. Страховик використовує надходження від договірних грошових потоків за фінансовими активами для здійснення розрахунків за договірними зобов'язаннями, у яких настає строк виконання. Для забезпечення достатності договірних грошових потоків від фінансових активів для здійснення розрахунків за зазначеними зобов'язаннями страховик регулярно здійснює у значних обсягах операції купівлі та продажу, покликані відновити баланс його портфеля активів і задовольнити потреби в грошових потоках у міру їх виникнення.</p>	<p>Мета цієї бізнес-моделі полягає у фінансуванні зобов'язань за договорами страхування. Для досягнення цієї мети суб'єкт господарювання одержує договірні грошові потоки у встановлені строки та продає фінансові активи для збереження бажаного профілю портфеля своїх активів. Отже, і одержання договірних грошових потоків, і продаж фінансових активів є невід'ємними складовими досягнення мети бізнес-моделі.</p>

Інші бізнес-моделі

- Б4.1.5 Фінансові активи оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо їх не утримують у рамках бізнес-моделі, мета якої полягає в утриманні активів для одержання договірних грошових потоків, або бізнес-моделі, мета якої досягається як шляхом одержання договірних грошових потоків, так і шляхом продажу фінансових активів (але також див. 5.7.5). Однією з бізнес-моделей, що обумовлює оцінку за справедливою вартістю через прибуток або збиток, є та, в якій суб'єкт господарювання управляє фінансовими активами з метою реалізації грошових потоків через продаж активів. Суб'єкт господарювання ухвалює рішення на основі справедливої вартості активів та здійснює управління ними з метою реалізації цієї справедливої вартості. У цьому випадку досягнення мети суб'єкта господарювання зазвичай буде пов'язане з активним здійсненням операцій купівлі-продажу. Незважаючи на те, що суб'єкт господарювання одержуватиме договірні грошові потоки, утримуючи фінансові активи, мета такої бізнес-моделі шляхом одержання договірних грошових потоків і шляхом продажу фінансових активів не досягається. Причиною цього є те, що одержання договірних грошових потоків є невід'ємною складовою досягнення мети бізнес-моделі, а супутнім чинником.
- Б4.1.6 Портфель фінансових активів, управління яким здійснюється і показники ефективності якого оцінюються на основі справедливої вартості (як показано в пункті 4.2.2(б)), утримується не для одержання договірних грошових потоків і не для одержання договірних грошових потоків та продажу фінансових активів. Суб'єкт господарювання зосереджує свою увагу на відомостях про справедливу вартість і використовує їх для оцінювання показників ефективності активів та ухвалення рішень. Крім того, портфель фінансових активів, що відповідає визначенню «утримуваних для торгівлі», утримується не для одержання договірних грошових потоків і не для одержання договірних грошових

потоків та продажу фінансових активів. Для таких портфелів одержання договірних грошових потоків є лише супутнім чинником у досягненні мети бізнес-моделі. Отже, такі портфелі фінансових активів мають оцінюватися за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

Договірні грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми

- Б4.1.7 Пункт 4.1.1(б) вимагає від суб'єкта господарювання класифікувати фінансовий актив на основі характеристик його договірних грошових потоків, якщо фінансовий актив утримується в рамках бізнес-моделі, мета якої полягає в одержанні договірних грошових потоків, або в рамках бізнес-моделі, мета якої досягається як шляхом одержання договірних грошових потоків, так і шляхом продажу фінансових активів, крім тих випадків, коли застосовується пункт 4.1.5. Для цього умова, передбачена пунктами 4.1.2(б) та 4.1.2А(б), вимагає від суб'єкта господарювання з'ясувати, чи складаються договірні грошові потоки за активом суто з виплат основної суми та процентів на непогашену частину основної суми.
- Б4.1.7А Договірні грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми, відповідають критеріям базової кредитної угоди. У базовій кредитній угоді плата за часову вартість грошей (див. пункти Б4.1.9А-Б4.1.9Г) та плата за кредитний ризик є зазвичай найбільш значними складовими відсотку. Водночас, у рамках такої угоди проценти можуть включати в себе також плату за інші основні ризики кредитування (наприклад, ризик ліквідності) та витрати (наприклад, адміністративні витрати), пов'язані з утриманням фінансового активу протягом певного періоду. Крім того, проценти можуть включати в себе маржу прибутку, що узгоджується з базовою кредитною угодою. За надзвичайних обставин в економіці проценти можуть бути негативними, якщо, наприклад, утримувач фінансового активу явно або неявно платить за розміщення своїх коштів на певний період часу (і внесена плата перевищує компенсацію, одержувану утримувачем за часову вартість грошей, кредитний ризик та інші основні ризики кредитування, а також на покриття витрат). Однак, умови договорів, що призводять до вразливості до ризиків або мінливості договірних грошових потоків, не пов'язаних із базовою кредитною угодою, на зразок вразливості до змін у курсах акцій або цінах на товари, не призводять до виникнення договірних грошових потоків, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми. Створений або придбаний фінансовий актив може бути базовою кредитною угодою незалежно від того, чи є він позикою за своєю правовою формою.
- Б4.1.7Б Згідно з пунктом 4.1.3(а) основною сумою є справедлива вартість фінансового активу при первісному визнанні. Однак, ця основна сума може змінюватися протягом строку дії фінансового активу (наприклад, у випадку погашення основної суми).
- Б4.1.8 Суб'єкт господарювання оцінює, чи є договірні грошові потоки суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми для валюти, в якій виражено фінансовий актив.
- Б4.1.9 Леверидж – це характеристика договірних грошових потоків деяких фінансових активів. Леверидж збільшує мінливість договірних грошових потоків, внаслідок чого вони втрачають економічні характеристики процентів. Окремо взяті опціонні, форвардні та свопові контракти є прикладами фінансових активів, що містять у собі леверидж. Таким чином, такі контракти не відповідають умовам пунктів 4.1.2(б) та 4.1.2А(б), а отже не можуть у подальшому оцінюватись за амортизованою собівартістю або за справедливою вартістю через інший сукупний дохід.

Компенсація за часову вартість грошей

- Б4.1.9А Часова вартість грошей є складовою процентів, що передбачає компенсацію лише за перебіг часу. Таким чином, елемент часової вартості грошей не містить компенсації за інші ризики або витрати, пов'язані з утриманням фінансового активу. Для того, щоб оцінити, чи передбачає елемент компенсацію лише за перебіг часу, суб'єкт господарювання застосовує судження та враховує доречні чинники на зразок валюти, в якій виражено фінансовий актив, і строк, на який встановлено ставку відсотка.
- Б4.1.9Б Проте в деяких випадках елемент часової вартості грошей може бути модифікованим (тобто недосконалим). Саме це трапляється, наприклад, якщо ставка відсотка за фінансовим активом періодично переглядається, але періодичність зазначеної зміни не відповідає строковим погашенням, що відповідає ставці відсотка (наприклад, ставка відсотка переглядається щомісяця до рівня однорічної ставки), або якщо ставка відсотка за фінансовим активом періодично переглядається до середнього значення певного набору короткострокових і довгострокових ставок відсотка. У таких випадках суб'єкт господарювання має оцінити модифікацію, щоб з'ясувати, чи є договірні грошові потоки суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми. За деяких обставин

суб'єкт господарювання може виявитись спроможним з'ясувати це шляхом якісної оцінки елемента часової вартості грошей, тоді як за інших обставин може виникнути потреба у виконанні кількісної оцінки.

- Б4.1.9В** Мета оцінювання модифікованого елемента часової вартості грошей полягає у з'ясуванні того, наскільки договірні (недисконтовані) грошові потоки можуть відрізнитись від (недисконтованих) грошових потоків, які мали б місце, якби елемент часової вартості грошей не зазнав модифікації (стандартних грошових потоків). Наприклад, якщо фінансовий актив, що оцінюється, містить змінну ставку відсотка, яка щомісяця змінюється до рівня однорічної ставки відсотка, то суб'єкт господарювання порівнює цей фінансовий актив із фінансовим інструментом, який має ідентичні умови договору та ідентичний кредитний ризик, окрім того, що змінна ставка відсотка змінюється щомісяця до рівня одномісячної ставки відсотка. Якщо модифікований елемент часової вартості грошей може призвести до виникнення договірних (недисконтованих) грошових потоків, які значно відрізняються від (недисконтованих) стандартних грошових потоків, то фінансовий актив не відповідає умовам пунктів 4.1.2(б) та 4.1.2А(б). Щоб це з'ясувати, суб'єкт господарювання повинен розглянути вплив модифікованого елемента часової вартості грошей у кожному звітному періоді та його кумулятивний вплив за весь строк дії фінансового інструмента. Причина, через яку ставку відсотка було встановлено в такий спосіб, значення для аналізу не має. Якщо майже або зовсім без проведення аналізу стає зрозумілим, що договірні (недисконтовані) грошові потоки за фінансовим активом, що оцінюється, можуть (або не можуть) значно відрізнитись від (недисконтованих) стандартних грошових потоків, то суб'єкт господарювання детальну оцінку може не проводити.
- Б4.1.9Г** Оцінюючи модифікований елемент часової вартості грошей суб'єкт господарювання має врахувати чинники, що можуть вплинути на майбутні договірні грошові потоки. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання оцінює облігацію з п'ятирічним строком погашення та змінною ставкою відсотка, яка кожні шість місяців переглядається до рівня п'ятирічної ставки, то суб'єкт господарювання не має права зробити висновок про те, що договірні грошові потоки є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми просто внаслідок того, що графік ставок відсотка на час оцінювання є таким, що різниця між п'ятирічною ставкою відсотка та шестимісячною ставкою відсотка є незначною. Замість цього суб'єкт господарювання повинен також узяти до уваги, чи може зв'язок між п'ятирічною ставкою відсотка та шестимісячною ставкою відсотка зазнавати таких змін протягом строку дії інструмента, що договірні (недисконтовані) грошові потоки за строк дії інструмента будуть значно відрізнитись від (недисконтованих) стандартних грошових потоків. Водночас, суб'єкт господарювання зобов'язаний розглядати лише раціонально можливі, а не всі можливі сценарії. Якщо суб'єкт господарювання дійде висновку про те, що договірні (недисконтовані) грошові потоки можуть значно відрізнитись від (недисконтованих) стандартних грошових потоків, то фінансовий активом не відповідає умовам пунктів 4.1.2(б) та 4.1.2А(б), а отже й не може оцінюватись за амортизованою собівартістю або за справедливою вартістю через інший сукупний дохід.
- Б4.1.9Г** У деяких юрисдикціях ставки відсотка встановлює уряд або орган регулювання. Зокрема, таке державне регулювання ставок відсотка може бути складовою широкої макроекономічної політики або може впроваджуватись для заохочення суб'єктів господарювання до здійснення інвестицій у певну галузь економіки. У деяких із таких випадків мета елемента часової вартості грошей не полягає у компенсації лише за перебіг часу. Водночас, незважаючи на положення пунктів Б4.1.9А–Б4.1.9Г, регульована ставка відсотка може вважатись аналогом елемента часової вартості грошей в цілях застосування умови, передбаченої пунктами 4.1.2(б) та 4.1.2А(б), якщо ця регульована ставка відсотка забезпечує компенсацію, що загалом відповідає перебігові часу й не передбачає вразливості до ризиків або мінливості договірних грошових потоків, що не узгоджується з базовою кредитною угодою.

Умови договору, які змінюють строки або розмір договірних грошових потоків

- Б4.1.10** Якщо фінансовий актив включає в себе умову договору, яка може змінювати строки або розмір договірних грошових потоків (наприклад, якщо актив може бути погашений достроково до настання терміну погашення або якщо його строк погашення може бути пролонгований), то суб'єкт господарювання повинен з'ясувати, чи є договірні грошові потоки, що можуть виникати протягом строку дії інструмента у зв'язку з зазначеною умовою договору, є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми. Для того, щоб це з'ясувати, суб'єкт господарювання повинен оцінити договірні грошові потоки, що можуть виникати як до, так і після зміни договірних грошових потоків. Суб'єкт господарювання може бути також змушений оцінити характер будь-якої умовної події («тригера»), що може призвести до зміни строків або розміру договірних грошових потоків. І хоча характер умовної події сам по собі не є визначальним чинником в оцінці того, чи є договірні грошові потоки суто виплатами основної суми та процентів, він може послужити

індикатором. Наприклад, порівняймо фінансовий інструмент зі ставкою відсотка, що переглядається в бік збільшення в разі нездійснення боржником певної кількості платежів за фінансовим інструментом, із фінансовим інструментом зі ставкою відсотка, що переглядається в бік збільшення в разі досягнення визначеним індексом капіталу певного рівня. Імовірність того, що в першому випадку договірні грошові потоки за весь строк дії інструмента будуть суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми, є вищою через зв'язок між нездійсненням платежів та зростанням кредитного ризику. (Див. також пункт Б4.1.18.)

Б4.1.11 Нижче подано приклади договірних умов, що обумовлюють договірні грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми:

- (а) змінна ставка відсотка, що складається з компенсації за часову вартість грошей, за кредитний ризик, пов'язаний з основною сумою, що є непогашеною, протягом певного періоду (при цьому компенсація за кредитний ризик може бути визначена лише при первісному визнанні, а отже може бути фіксованою), а також за інші основні ризики кредитування та витрати, а також із маржі прибутку;
- (б) умова договору, що дозволяє емітентові (тобто боржникові) достроково погасити борговий інструмент або дозволяє його утримувачеві (тобто кредиторіві) повернути борговий інструмент емітентові до настання терміну погашення, причому сума дострокового погашення в основному відображає несплачені обсяги основної суми та процентів на непогашену частину основної суми, які можуть включати в себе обґрунтовану компенсацію за дострокове припинення дії договору; і
- (в) умова договору, що дозволяє емітентові або утримувачеві пролонгувати договірний строк боргового інструмента (тобто опціон на пролонгацію), причому умови пролонгації обумовлюють договірні грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми, які можуть включати в себе обґрунтовану додаткову компенсацію за пролонгацію договору.

Б4.1.12 Незважаючи на положення пункту Б4.1.10, фінансовий актив, який в іншому разі відповідав би умовам пунктів 4.1.2(б) та 4.1.2А(б), але не відповідає їм лише через наявність у договорі умови, яка дозволяє емітентові (або зобов'язує його) достроково погасити борговий інструмент чи дозволяє утримувачеві (або зобов'язує його) повернути борговий інструмент емітентові до настання терміну погашення, може оцінюватись за амортизованою собівартістю або за справедливою вартістю через інший сукупний дохід (в разі виконання умови, встановленої пунктом 4.1.2(а), або умови, встановленої пунктом 4.1.2А(а)), якщо:

- (а) суб'єкт господарювання придбаває або створює фінансовий актив із премією або дисконтом по відношенню до договірної номінальної вартості;
- (б) сума дострокового погашення в основному відображає договірну номінальну вартість і нараховані (але несплачені) договірні проценти, які можуть включати в себе обґрунтовану компенсацію за дострокове припинення дії договору; та
- (в) справедлива вартість характеристики дострокового погашення при первісному визнанні фінансового активу суб'єктом господарювання є незначною.

Б4.1.12А З метою застосування пунктів Б4.1.11(б) та Б4.1.12(б), незалежно від події чи обставини, що спричиняє дострокове розірвання контракту, сторона за контрактом може виплатити або отримати обґрунтовану компенсацію за таке дострокове розірвання контракту. Наприклад, одна із сторін може виплатити або отримати обґрунтовану компенсацію, коли вона вирішить достроково розірвати контракт (або в інший спосіб викликає дострокове припинення).

Б4.1.13 У поданих нижче прикладах проілюстровано договірні грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми. Цей перелік прикладів не є вичерпним.

Інструмент	Аналіз
<p>Інструмент А</p> <p>Інструмент А – це облігація з установленим терміном погашення. Виплати основної суми та процентів на непогашену частину основної суми прив'язані до індексу інфляції валюти, в якій емітовано цей інструмент. Інфляційна прив'язка не пов'язана з левериджем, а основна сума є захищеною.</p>	<p>Договірні грошові потоки є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми. Прив'язка виплат основної суми та процентів на непогашену частину основної суми до непов'язаного з левериджем індексу інфляції приводить часову вартість грошей у відповідність до поточного рівня. Інакше кажучи, ставка відсотка за інструментом відображає «реальні» проценти. Таким чином, суми процентів є компенсацією за часову вартість грошей за непогашеною часткою основної суми.</p> <p>Водночас, якби виплати за процентами було індексовано з прив'язкою до іншої змінної на зразок показників ефективності боржника (наприклад, до чистого доходу боржника) або до індексу капіталу, то договірні грошові потоки не були б виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми (якщо індексація за показниками ефективності боржника не призводить до коригування, яке лише надає утримувачеві компенсацію за зміни в рівні кредитного ризику за інструментом і внаслідок якого договірні грошові потоки є суто виплатами основної суми та процентів). Причиною цього є те, що договірні відображають доходність, яка не відповідає умовам базової кредитної угоди (див. пункт Б4.1.7А).</p>

Інструмент	Аналіз
<p>Інструмент Б</p> <p>Інструмент Б – це інструмент зі змінною ставкою відсотка із установленим терміном погашення, який надає позичальникові можливість обирати ринкову ставку відсотка на постійній основі. Наприклад, станом на кожну дату перегляду ставки відсотка позичальник може зробити вибір між здійсненням платежу за строк у три місяці за тримісячною ставкою LIBOR або за строк в один місяць за одномісячною ставкою LIBOR.</p>	<p>Договірні грошові потоки є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми доти, доки проценти, сплачені протягом строку дії інструмента, відображають компенсацію за часову вартість грошей, за кредитний ризик, пов'язаний із інструментом і за інші основні ризики кредитування й витрати, а також включає в себе маржу прибутку (див. пункт Б4.1.7А). Той факт, що ставка відсотка LIBOR протягом строку дії інструмента переглядається, сам по собі не дискваліфікує такий інструмент.</p> <p>Водночас, якщо позичальник має змогу обирати платежі за одномісячною ставкою відсотка, яка переглядається кожні три місяці, то ставка відсотка переглядається з періодичністю, яка не відповідає строку дії ставки відсотка. У такому разі елемент часової вартості грошей зазнає модифікації. Подібним чином, у тому разі, коли інструмент має договірну ставку відсотка, визначену на основі строку, тривалість якого перевищує залишок строку дії інструмента (наприклад, якщо за інструментом із п'ятирічним строком погашення сплачується змінна ставка, що переглядається періодично, але завжди відображає п'ятирічний строк погашення), елемент часової вартості грошей теж зазнає модифікації. Причиною цього є те, що проценти, які підлягають сплаті в кожному періоді, не пов'язані з періодом нарахування процентів.</p>

Інструмент	Аналіз
	<p>У таких випадках суб'єкт господарювання має виконати якісну або кількісну оцінку договірних грошових потоків із їх зіставленням із договірними грошовими потоками за інструментом, який є ідентичним у всіх відношеннях, окрім того, що строк ставки відсотка збігається з процентним періодом, аби з'ясувати, чи є грошові потоки суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми. (А в тому, що стосується настанов щодо регульованих ставок відсотка, див. пункт Б4.1.9Г).</p> <p>Наприклад, при оцінюванні облігації з п'ятирічним строком та змінною ставкою, що переглядається кожні шість місяців, але завжди до рівня п'ятирічної ставки, суб'єкт господарювання порівнює її з договірними грошовими потоками за інструментом, змінна ставка за яким переглядається кожні шість місяців до шестимісячної ставки відсотка, тоді як решта його параметрів є ідентичними.</p> <p>Такий самий аналіз має проводитись у тому разі, якщо позичальник має змогу обирати між різними опублікованими ставками відсотка позикодавця (наприклад, якщо позичальник може робити вибір між опублікованою одномісячною змінною ставкою відсотка позикодавця та опублікованою тримісячною ставкою відсотка позикодавця).</p>
<p>Інструмент В</p> <p>Інструмент В – це облігація з установленим терміном погашення та зі змінною ринковою ставкою відсотка. Максимальний розмір змінної ставки відсотка обмежено.</p>	<p>Договірні грошові потоки за:</p> <p>(а) як за інструментом із фіксованою ставкою відсотка</p> <p>(б) так і за інструментом зі змінною ставкою відсотка</p> <p>є виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми доти, доки проценти відображають компенсацію за часову вартість грошей, за кредитний ризик, пов'язаний із інструментом протягом строку його дії, а також за інші основні ризики кредитування та витрати, а також маржу прибутку (див. пункт Б4.1.7А).</p> <p>Отже, інструмент, який поєднує (а) і (б) (наприклад, облігація з фіксованим максимумом ставки відсотка), може генерувати грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми. Така умова договору може зменшувати мінливість грошових потоків шляхом установлення граничного значення змінної ставки відсотка (наприклад, угоди «кеп» або «флор» щодо ставки відсотка) або збільшувати мінливість грошових потоків внаслідок перетворення фіксованої ставки на змінну.</p>

Інструмент	Аналіз
<p>Інструмент Г</p> <p>Інструмент Г – це позика з правом повного регресу, забезпечена заставою.</p>	<p>Факт забезпеченості заставою позики з правом повного регресу як такий не впливає на аналіз того, чи є договірні грошові потоки суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми.</p>
<p>Інструмент Г</p> <p>Інструмент Г емітовано регульованим банком, і має установлений термін погашення. Ставка відсотка за інструментом є фіксованою, а всі договірні грошові потоки – недискреційними.</p> <p>Водночас, до емітента застосовуються положення законодавства, які дозволяють національному органу з урегулювання неплатоспроможності за певних обставин покласти збитки на утримувачів певних інструментів, включаючи Інструмент Г. Наприклад, національний орган із урегулювання неплатоспроможності має право списувати номінальну вартість Інструмента Г або конвертувати його у фіксовану кількість простих акцій емітента в разі виявлення національним органом із урегулювання неплатоспроможності наявності в емітента значних фінансових труднощів, потреб у додатковому регулятивному капіталі або його «наближення до банкрутства».</p>	<p>Утримувач аналізує умови договору за фінансовим інструментом, щоб з'ясувати, чи спричиняють вони грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми, а отже чи відповідають вони умовам базової кредитної угоди.</p> <p>У такому аналізі не враховуються платежі, що породжуються лише в результаті наявності в національного органу з урегулювання неплатоспроможності повноважень покласти збитки на утримувачів Інструмента Г. Причиною цього є те, що такі повноваження та обумовлені ними виплати не є умовами договору за фінансовим інструментом.</p> <p>Натомість договірні грошові потоки не будуть суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми, якщо умови договору за фінансовим інструментом дозволяють емітентові або іншому суб'єктові господарювання (або вимагають від них) покладення збитків на утримувача (наприклад, шляхом списання номіналу або конвертації інструмента у фіксовану кількість простих акцій емітента) доти, доки такі умови договору є справжніми, навіть якщо ймовірність покладення таких збитків є низькою.</p>

Б4.1.14 У поданих нижче прикладах проілюстровано договірні грошові потоки, котрі не є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми. Цей перелік прикладів не є вичерпним.

Інструмент	Аналіз
<p>Інструмент Д</p> <p>Інструмент Д – це облігація, що може бути конвертована у фіксовану кількість інструментів власного капіталу емітента.</p>	<p>Утримувач аналізує конвертовану облігацію в цілому.</p> <p>Договірні грошові потоки не є виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми, оскільки вони відображають доходність, яка не відповідає умовам базової кредитної угоди (див. пункт Б4.1.7А); тобто доходність має прив'язку до вартості капіталу емітента.</p>
<p>Інструмент Е</p> <p>Інструмент Е – це позика з оберненою плаваючою ставкою відсотка (тобто ставка відсотка має обернену залежність від ринкових ставок відсотка).</p>	<p>Договірні грошові потоки не є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми.</p> <p>Суми процентів не є компенсацією за часову вартість грошей за непогашеною частиною основної суми.</p>

Інструмент	Аналіз
<p>Інструмент Є</p> <p>Інструмент Є – це безстроковий інструмент, але емітент має право погасити інструмент у будь-який час і сплатити утримувачеві його номінальну вартість із нарахованими процентами.</p> <p>Проценти за інструментом Є сплачуються за ринковою ставкою відсотка, але сплата процентів може бути здійснена лише за умови збереження платоспроможності емітента після такої сплати.</p> <p>Додаткові проценти на відстрочені проценти не нараховуються.</p>	<p>Договірні грошові потоки не є виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми. Причиною цього є те, що емітент може бути змушений відстрочити процентні платежі, а додаткові проценти на суму процентів, сплату якої відстрочено, не нараховуються. Унаслідок цього суми процентів не є компенсацією за часову вартість грошей за непогашеною частину основної суми.</p> <p>Якби проценти на відстрочені суми нараховувались, то договірні грошові потоки могли б бути виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми.</p>
	<p>Той факт, що Інструмент Є є безстроковим, сам по собі не означає, що договірні грошові потоки за ним не є виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми. Фактично, безстроковий інструмент містить (численні) опціони на пролонгацію. Використання цих опціонів може спричинити договірні грошові потоки, які є виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми, якщо виплата процентів є обов'язковою та має здійснюватись на безстроковій основі.</p> <p>Крім того, той факт, що Інструмент Є може бути погашений достроково, не означає, що договірні грошові потоки за ним не є виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми, якщо він не може бути погашений достроково в розмірі, який не відображає в основному виплати непогашеної частки основної суми та процентів на неї. Навіть якщо сума дострокового погашення включає в себе суму, яка є обґрунтованою компенсацією утримувача за дострокове припинення дії інструмента, то договірні грошові потоки можуть бути виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми (див. також пункт Б4.1.12).</p>

Б4.1.15 У деяких випадках фінансовий актив може мати договірні грошові потоки, які описуються як основна сума та проценти, але на справді такі грошові потоки не відображають виплати основної суми та процентів на непогашену частину основної суми, як показано в пунктах 4.1.2(б), 4.1.2А(б) та 4.1.3 цього Стандарту.

Б4.1.16 Така ситуація може мати місце тоді, коли фінансовий актив являє собою інвестицію в певні активи або грошові потоки, а отже договірні грошові потоки в такому разі не є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми. Наприклад, якщо умови договору передбачають збільшення грошових потоків за фінансовим активом у разі зростання кількості автомобілів, що використовують певну платну автомагістраль, то такі договірні грошові потоки не відповідають умовам базової кредитної угоди. Унаслідок цього інструмент не відповідатиме умові, передбаченій пунктами 4.1.2(б) та 4.1.2А(б). Така ситуація може мати місце тоді, коли право вимоги кредитора обмежується окремо визначеними активами боржника або грошовими потоками від окремо визначених активів (наприклад, «безрегресний» фінансовий активів).

- Б4.1.17 Водночас, факт того, що фінансовий актив є безрегресним, сам по собі не заважає відповідності фінансового активу умові, передбаченій пунктами 4.1.2(б) та 4.1.2А(б). У таких ситуаціях кредитор зобов'язаний оцінити («наскрізно проаналізувати») відповідні базові активи або грошові потоки, щоб з'ясувати, чи ті договірні грошові потоки за фінансовим активом, які необхідно класифікувати, є виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми. Якщо умови фінансового активу спричиняють будь-які інші грошові потоки або обмежують грошові потоки у спосіб, який не відповідає умовам платежів, що відображають основну суму та проценти, то фінансовий актив не відповідає умові, передбаченій пунктами 4.1.2(б) та 4.1.2А(б). Те, чи є базові активи фінансовими або нефінансовими активами, саме по собі не впливає на цю оцінку.
- Б4.1.18 Характеристика договірних грошових потоків не впливає на класифікацію фінансового активу, якщо вона справляє лише незначущий вплив на договірні грошові потоки за фінансовим активом. Для того, щоб це з'ясувати, суб'єкт господарювання повинен розглянути можливий вплив характеристики договірних грошових потоків у кожному звітному періоді та сукупно за весь строк дії фінансового інструмента. Крім того, якщо характеристика договірних грошових потоків може справляти вплив на договірні грошові потоки, який є більш ніж малозначним (як в окремому звітному періоді, так і сукупно), але така характеристика грошових потоків не є реальною, то це не впливає на класифікацію фінансового активу. Характеристика грошових потоків не є реальною, якщо вона впливає на договірні грошові потоки за інструментом лише в разі настання події, що є винятково рідкісною, аномальною або дуже малоїмовірною.
- Б4.1.19 Майже у кожній кредитній операції інструмент кредитора ранжується по відношенню до інструментів інших кредиторів боржника. Інструмент, який є субординований відносно іншого інструменту, може мати договірні грошові потоки, що є виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми, якщо їх невиконання боржником є порушенням договору, а утримувач має договірне право на несплачені обсяги основної суми та процентів на непогашену частку основної суми навіть у разі банкрутства боржника. Наприклад, торговельна дебіторська заборгованість, що характеризує кредитора, як звичайного може бути кваліфікована як така, що передбачає виплату основної суми та процентів на непогашену частину основної суми. Така ситуація має місце навіть у тому разі, якщо боржник надав забезпечені заставою позики, які при банкрутстві підвищили б черговість задоволення вимог утримувача такої позики в порівнянні з вимогами звичайних кредиторів, але не впливають на договірне право звичайного кредитора на одержання несплаченої основної суми та інших сум, що належать до сплати.

Зв'язані контрактом інструменти

- Б4.1.20 При здійсненні операцій деяких типів емітент може визначати пріоритетність платежів на користь утримувачів фінансових активів із використанням кількох зв'язаних контрактом інструментів, що утворюють концентрації кредитного ризику (транші). Кожен транш має свій рівень субординації, який визначає черговість закріплення за траншем будь-яких грошових потоків, створених емітентом. У таких ситуаціях держателі траншу мають право на виплати основної суми та процентів на непогашену частину основної суми лише в тому разі, якщо емітент спричиняє достатні грошові потоки для здійснення платежів за траншами з вищим рангом.
- Б4.1.21 У таких операціях транш має характеристики грошових потоків, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми лише за таких умов:
- (а) договірні умови траншу, що оцінюється на предмет класифікації (без наскрізного аналізу базового пулу фінансових інструментів) породжують грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми (наприклад, ставка відсотка за траншем не має прив'язки до індексу цін на товари);
 - (б) базовий пул фінансових інструментів має характеристики грошових потоків, визначені в пунктах Б4.1.23 і Б4.1.24; та
 - (в) вразливість до кредитного ризику в базовому пулі фінансових інструментів, що притаманна траншу, дорівнює вразливості до кредитного ризику базового пулу фінансових інструментів (або є нижчою від неї) (наприклад, кредитний рейтинг траншу, що оцінюється на предмет класифікації, дорівнює кредитному рейтингові, який застосовувався б до єдиного траншу, яким фінансувався базовий пул фінансових інструментів, або є вищим за нього).
- Б4.1.22 Суб'єкт господарювання повинен проводити наскрізний аналіз доти, доки не виявиться у змозі визначити базовий пул інструментів, які спричиняють (а не лише пропускають крізь себе) грошові потоки. Він і буде базовим пулом фінансових інструментів.
- Б4.1.23 Базовий пул повинен містити один або кілька інструментів, що мають договірні грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми.

- Б4.1.24 Базовий пул інструментів може також включати в себе інструменти, котрі:
- (а) знижують мінливість грошових потоків за інструментами, передбаченими пунктом Б4.1.23 та, в поєднанні з інструментами, передбаченими пунктом Б4.1.23, спричиняють грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми (наприклад, угода «кеп» або «флор» щодо ставки відсотка або контракт, що знижує кредитний ризик за деякими або всіма інструментами, передбаченими пунктом Б4.1.23); або
 - (б) узгоджують грошові потоки за траншами з грошовими потоками за пулом базових інструментів, про який ідеться в пункті Б4.1.23, для усунення розбіжностей у таких і лише таких характеристиках:
 - (і) тому, чи є ставка відсотка фіксованою або плаваючою;
 - (іі) у валюті, в якій виражено грошові потоки, включаючи інфляцію такої валюти; або
 - (ііі) строковості грошових потоків.
- Б4.1.25 Якщо будь-який інструмент у складі пулу не відповідає умовам пункту Б4.1.23 або пункту Б4.1.24, то умова пункту Б4.1.21(б) не виконується. При проведенні такої оцінки немає потреби детально аналізувати кожний інструмент у складі пулу. Водночас, суб'єкт господарювання має застосовувати судження та виконати аналіз в обсязі, достатньому для з'ясування того, чи відповідають інструменти у складі пулу умовам, установленим пунктами Б4.1.23–Б4.1.24 (настанови щодо характеристик договірних грошових потоків, які справляють лише незначущий вплив, див. також у пункті Б4.1.18).
- Б4.1.26 Якщо утримувач не має змоги оцінити дотримання умов, установлених пунктом Б4.1.21 при первісному визнанні, то транш повинен оцінюватись за справедливою вартістю через прибуток або збиток. Якщо базовий пул інструментів після первісного визнання може зазнати змін, унаслідок яких він більше не відповідатиме умовам, установленим пунктами Б4.1.23–Б4.1.24, то транш не відповідає умовам, установленим пунктом Б4.1.21, і має оцінюватись за справедливою вартістю через прибуток або збиток. Проте якщо до складу базового пулу входять інструменти, забезпечені заставою активів, які не відповідають умовам, установленим пунктами Б4.1.23–Б4.1.24, то в цілях застосування цього пункту здатність прийняти такі активи у свою власність до уваги не береться, якщо суб'єкт не придбав зазначений транш із наміром контролювати забезпечення.

Можливість призначити фінансовий актив або фінансове зобов'язання як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток (розділи 4.1 і 4.2)

- Б4.1.27 З урахуванням умов, установлених пунктами 4.15 і 4.2.2, цей Стандарт дозволяє суб'єктові господарювання призначити фінансовий актив, фінансове зобов'язання або групу фінансових інструментів (фінансових активів, фінансових зобов'язань або фінансових активів і зобов'язань) як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо це забезпечує одержання доречнішої інформації.
- Б4.1.28 Рішення суб'єкта господарювання про призначення фінансового активу або фінансового зобов'язання як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, є подібним до рішення про вибір облікової політики (хоча, на відміну від рішення про вибір облікової політики, його послідовне застосування до всіх подібних операцій не є обов'язковим). Коли перед суб'єктом господарювання стоїть такий вибір, пункт 14(б) МСБО 8 вимагає, щоб обрана політика забезпечувала подання у фінансовій звітності достовірної та доречнішої інформації про вплив операцій, інших подій та умов на фінансовий стан суб'єкта господарювання, його фінансові результати діяльності або грошові потоки. Наприклад, у разі призначення фінансового зобов'язання як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, пункт 4.2.2 визначає дві обставини, за яких буде виконано вимогу про більшу доречність інформації. Таким чином, щоб здійснити таке призначення згідно з пунктом 4.2.2, суб'єктові господарювання необхідно продемонструвати наявність у нього однієї із (або обох) цих обставин.

Призначення усуває або значно зменшує неузгодженість обліку

- Б4.1.29 Порядок оцінювання фінансового активу або фінансового зобов'язання та класифікація визнаних змін у його вартості визначаються рішенням про класифікацію об'єкта та тим, чи належить цей об'єкт до призначених відносин хеджування. Зазначені вимоги можуть призводити до невідповідності в оцінці або визнанні (яку іноді називають «неузгодженістю обліку»), якщо, наприклад, фінансовий актив, який не призначено як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, може бути призначений як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або

збиток, а зобов'язання, яке суб'єкт господарювання вважає відповідним цьому активу, буде згодом призначене як таке, що оцінюється за амортизованою собівартістю (без визнання змін у справедливій вартості). За таких обставин суб'єкт господарювання може дійти висновку про те, що його фінансова звітність надавала б доречнішу інформацію в тому разі, якби і актив, і зобов'язання оцінювались за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

Б4.1.30 У поданих нижче прикладах показано, коли ця умова може виконуватись. У всіх випадках суб'єкт господарювання має право використовувати цю умову для призначення фінансових активів або фінансових зобов'язань як таких, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, лише в тому разі, якщо це відповідає принципу, встановленому пунктом 4.1.5 або 4.2.2(а):

- (а) суб'єкт господарювання має контракти, які входять до сфери застосування МСФЗ 17, оцінка яких враховує поточну інформацію та фінансові активи, які він вважає пов'язаними та які в іншому випадку оцінювались б або за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, або за амортизованою собівартістю;
- (б) суб'єкт господарювання має фінансові активи, фінансові зобов'язання або фінансові активи та зобов'язання, що поділяють ризик (наприклад, процентний ризик), і це спричиняє протилежні зміни у справедливій вартості, котрі мають тенденцію до згортання. Водночас, лише деякі з інструментів оцінюватимуться за справедливою вартістю через прибуток або збиток (наприклад, похідні інструменти або інструменти, класифіковані як утримувані для торгівлі). Може трапитись так, що вимоги щодо обліку хеджування не виконуються, наприклад, через те, що не виконуються вимоги щодо ефективності хеджування, встановлені пунктом 6.4.1;
- (в) суб'єкт господарювання має фінансові активи, фінансові зобов'язання або фінансові активи та зобов'язання, що поділяють ризик (наприклад, процентний ризик), що спричиняє протилежні зміни у справедливій вартості, котрі мають тенденцію до згортання, причому жоден із фінансових активів або фінансових зобов'язань не відповідає кваліфікаційним критеріям для призначення інструментом хеджування, оскільки вони не оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток. Крім того, з відсутності обліку хеджування має місце значна непослідовність у визнанні прибутків і збитків. Наприклад, суб'єкт господарювання профінансував визначену групу позик за рахунок емісії облігацій, що перебувають в обігу, у яких зміни у справедливій вартості мають тенденцію до згортання. Якщо, крім цього, суб'єкт господарювання регулярно купує та продає облігації, але рідко купує та продає позики (якщо він узагалі це робить), то подання у звітності і позик, і облігацій за справедливою вартістю через прибуток або збиток усуває неузгодженість строків визнання прибутків і збитків, яка в іншому випадку виникла б унаслідок оцінювання позик та облігацій за амортизованою собівартістю і визнання прибутку або збитку щоразу при викупі облігації.

Б4.1.31 У випадках на кшталт описаного в попередньому пункті призначення фінансових активів та фінансових зобов'язань при первісному визнанні як таких, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток (якщо вони не оцінюються таким чином з інших підстав), може усунути або значно зменшити неузгодженість оцінки або визнання, й забезпечити надання доречнішої інформації. У суто практичних цілях суб'єктові господарювання немає потреби здійснювати операції з усіма активами та зобов'язаннями, що спричиняють неузгодженість оцінки або визнання, в один і той самий час. Обґрунтовано необхідна затримка допускається, якщо кожна така операція призначається такою, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток при первісному визнанні, і, в цей час, очікується, що відбудуться будь-які операції, які залишаються.

Б4.1.32 Було б неприйнятно призначати як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, лише деякі з фінансових активів і фінансових зобов'язань, що породжують неузгодженість, якщо це не усунуло б неузгодженість і не забезпечило б її значущого зменшення, а отже й не призвело б до надання доречнішої інформації. Водночас, прийнятно було б призначити в такий спосіб лише деякі з низки подібних фінансових активів або подібних фінансових зобов'язань, якщо це забезпечило б значуще зниження неузгодженості (яке, можливо, виявилося б більшим, ніж у випадку застосування інших допустимих призначень). Наприклад, припустімо, що суб'єкт господарювання має низку подібних фінансових зобов'язань загальною вартістю 100 ВО та низку подібних фінансових активів загальною вартістю 50 ВО, що оцінюються на різних основах. Суб'єкт господарювання може значно зменшити неузгодженість оцінки, якщо при первісному визнанні він призначає всі активи, але лише деякі з зобов'язань (наприклад, окремі зобов'язання загальною вартістю 45 ВО) як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток. Проте через те, що призначення фінансових інструментів як таких, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, може бути застосоване лише до фінансового інструмента в цілому, суб'єкт господарювання в цьому прикладі повинен призначити як такі одне або декілька своїх зобов'язань у цілому. Він не може призначити в такий спосіб ані якийсь компонент зобов'язання (наприклад, зміни у вартості,

обумовлені лише одним ризиком на кшталт змін в еталонній ставці відсотка)), ані пропорційну (тобто відсоткову) частку зобов'язання.

Група фінансових зобов'язань або фінансових активів і фінансових зобов'язань перебуває в управлінні, а її показники ефективності оцінюються на основі справедливої вартості

- Б4.1.33 Суб'єкт господарювання має право управляти групою фінансових зобов'язань або фінансових активів і фінансових зобов'язань, та оцінювати показники її ефективності у такий спосіб, щоб оцінювання такої групи за справедливою вартістю через прибуток або збиток забезпечувало б надання доречнішої інформації. Основний наголос у цьому випадку робиться тому, яким чином суб'єкт господарювання здійснює управління та оцінює показники ефективності, а не на характері його фінансових інструментів.
- Б4.1.34 Наприклад, суб'єкт господарювання може скористатися цією умовою для призначення фінансових зобов'язань як таких, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо це відповідає принципів, встановленому пунктом 4.2.2(б), а суб'єкт господарювання має фінансові активи та фінансові зобов'язання, що вразливі до одного або більше однакових ризиків, а управління цими ризиками та їх оцінювання здійснюються на основі справедливої вартості згідно з документально оформленою політикою управління активами та зобов'язаннями. Прикладом цьому може послужити суб'єкт господарювання, який випустив «структуровані продукти», які містять по кілька вбудованих похідних інструментів, і управляє пов'язаними з ними ризиками на основі справедливої вартості з використанням комплексу похідних і непохідних фінансових інструментів.
- Б4.1.35 Як відзначалося вище, ця умова спирається на спосіб, у який суб'єкт господарювання здійснює управління відповідною групою фінансових інструментів та оцінює показники її ефективності. З огляду на це (з урахуванням вимоги про призначення при первісному визнанні) суб'єкт господарювання, який призначає фінансові зобов'язання як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, на підставі цієї умови має так само призначити й усі прийнятні фінансові зобов'язання, управління якими та оцінювання яких здійснюються разом.
- Б4.1.36 Стратегія суб'єкта господарювання не потребує детального документального оформлення, але документація має бути достатньою для того, щоб підтвердити дотримання вимог пункту 4.2.2(б). Потреби в такій документації на кожен окремий об'єкт немає, але вона може оформлятися на портфельній основі. Наприклад, якщо система управління показниками ефективності підрозділу, затверджена провідним управлінським персоналом суб'єкта господарювання, чітко вказує на те, що показники його ефективності оцінюються на такій основі, то потреби в додатковій документації для підтвердження дотримання вимог пункту 4.2.2(б) немає.

Вбудовані похідні інструменти (розділ 4.3)

- Б4.3.1 Якщо суб'єкт господарювання стає стороною гібридного договору з основним договором, який не є активом у межах сфери застосування цього Стандарту, пункт 4.3.3 вимагає від такого суб'єкта господарювання визначити будь-який вбудований похідний інструмент, оцінити, чи існує потреба в його відокремленні від основного договору, і, якщо потреба у відокремленні існує, оцінити похідні інструменти за справедливою вартістю при первісному визнанні, а згодом – за справедливою вартістю через прибуток або збиток.
- Б4.3.2 Якщо основний договір не має зазначеного в ньому або визначеного наперед строку погашення та являє собою залишкову частку чистих активів суб'єкта господарювання, то його економічні характеристики та ризики відповідають характеристикам і ризикам інструмента власного капіталу, а вбудований похідний інструмент повинен мати характеристики інструмента власного капіталу, що стосується того самого суб'єкта господарювання, щоб розглядати їх як тісно пов'язані. Якщо основний договір не є інструментом власного капіталу та відповідає визначенню фінансового інструмента, то його економічні характеристики та ризики відповідають характеристикам і ризикам боргового інструмента.
- Б4.3.3 Вбудований неопціонний похідний інструмент (наприклад, вбудований форвардний контракт або своп) відокремлюється від свого основного договору на основі його явно чи неявно визначених суттєвих умов, внаслідок чого його справедлива вартість при первісному визнанні становить нуль. Вбудований опціонний похідний інструмент (наприклад, вбудований опціон «пут», «кол», «флор» або свопціон) відокремлюється від свого основного договору на підставі визначених умов його опціонного елемента. Первісною балансовою вартістю основного інструмента є залишок суми після відокремлення вбудованого похідного інструмента.

- Б4.3.4 Загалом, наявність кількох вбудованих похідних інструментів у гібридному договорі розглядається як єдиний складний вбудований похідний інструмент. Водночас, вбудовані похідні інструменти, класифіковані як власний капітал (див. МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»), обліковуються окремо від інструментів, класифікованих як активи чи зобов'язання. Крім того, якщо гібридний договір містить кілька вбудованих похідних інструментів, і ці похідні інструменти стосуються різних вразливостей до ризику, можуть бути відокремлені один від одного та є незалежними один від одного, то вони обліковуються окремо один від одного.
- Б4.3.5 У поданих нижче прикладах економічні характеристики та ризики вбудованого похідного інструмента не мають тісного зв'язку з основним договором (пункт 4.3.3(а)). У цих прикладах, якщо виконуються умови, зазначені в пунктах 4.3.3(б) і (в), суб'єкт господарювання обліковує вбудований похідний інструмент окремо від основного договору.
- (а) Опціон «пут», вбудований в інструмент, який надає утримувачеві можливість вимагати від емітента викупити інструмент за суму грошових коштів або інших активів, що змінюється залежно від змін у власному капіталі, ціні товару або індексі, не має тісного зв'язку з основним борговим інструментом.
 - (б) Опціон або автоматичне положення про пролонгацію залишку строку до погашення боргового інструмента не має тісного зв'язку з основним борговим інструментом, якщо одночасно не здійснюється коригування з наближенням до поточної ринкової ставки відсотка на час такої пролонгації. Якщо суб'єкт господарювання випускає борговий інструмент, а утримувач такого боргового інструмента продає опціон «кол» на борговий інструмент третій особі, то емітент розглядає опціон «кол» як такий, що здійснює пролонгацію залишку строку до погашення боргового інструмента, якщо до емітента може бути висунуто вимогу про участь або сприяння у ремаркетингу боргового інструмента в результаті виконання опціону «кол».
 - (в) Виплати за процентами або основною сумою з індексацією за власним капіталом, вбудовані в основний борговий інструмент або договір страхування, за яким розмір виплат процентів або основної суми індексується за вартістю інструментів власного капіталу, не мають тісного зв'язку з основним інструментом через те, що ризики, притаманні основному договору та вбудованому похідному інструментові, є різними.
 - (г) Виплати за процентами або основною сумою з індексацією за товаром, вбудовані в основний борговий інструмент або договір страхування, за яким розмір виплат процентів або основної суми індексується за ціною товару (наприклад, золота), не мають тісного зв'язку з основним інструментом через те, що ризики, притаманні основному договору та вбудованому похідному інструментові, є різними.
 - (г) Опціон «кол», «пут» або опціон на дострокове погашення, вбудований в основний борговий договір або основний договір страхування, не має тісного зв'язку з основним договором, крім тих випадків, коли:
 - (і) ціна виконання опціону приблизно дорівнює станом на кожну дату виконання амортизованій собівартості основного боргового інструмента або балансовій вартості основного договору страхування; або
 - (іі) ціна виконання опціону на дострокове погашення компенсує позикодавцеві суму в розмірі до приблизної теперішньої вартості втрачених процентів за решту строку основного договору. Втрачені проценти є добутком достроково погашеної основної суми та різниці між ставками відсотка. Різниця між ставками відсотка – це розмір перевищення ефективною ставкою відсотка за основним договором ефективної ставки відсотка, яку суб'єкт господарювання одержав би на дату дострокового погашення, якби він реінвестував достроково погашену основну суму у подібний договір на залишок строку основного договору.
- Оцінка того, чи має опціон «кол» або «пут» тісний зв'язок із основним борговим договором, проводиться до відокремлення елемента власного капіталу від конвертованого боргового інструмента згідно з МСБО 32.
- (д) Кредитні похідні інструменти, що є вбудованими в основний борговий інструмент та дозволяють одній зі сторін («бенефіціарові») передавати кредитний ризик за певним базовим активом, який може йому не належати, іншій стороні («гарантові»), не мають тісного зв'язку з основним борговим інструментом. Такі кредитні похідні інструменти дають гарантові змогу приймати кредитний ризик, пов'язаний із базовим активом, не будучи безпосереднім власником останнього.

- Б4.3.6 Прикладом гібридного договору є фінансовий інструмент, що надає утримувачеві право повернути фінансовий інструмент емітентові в обмін на суму грошових коштів або інших фінансових активів, розмір якої залежить від змін в індексі капіталу або товарному індексі, що може зростати або падати («інструмент із правом дострокового погашення»). Якщо емітент після первісного визнання не призначає інструмент із правом дострокового погашення як фінансове зобов'язання, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, то він зобов'язаний виокремити вбудований похідний інструмент (тобто індексований платіж за основною сумою) згідно з пунктом 4.3.3, оскільки основний договір є борговим інструментом згідно з пунктом Б4.3.2, а індексований платіж за основною сумою не має тісного зв'язку з основним борговим інструментом згідно з пунктом Б4.3.5(а). Оскільки платіж за основною сумою може збільшуватись і зменшуватись, вбудований похідний інструмент є неопціонним похідним інструментом, вартість якого індексується за базовою змінною.
- Б4.3.7 У випадку інструмента із правом дострокового погашення, що може бути повернутий у будь-який час за грошові кошти в розмірі, що дорівнює пропорційній частці вартості чистих активів суб'єкта господарювання (на кшталт паїв у відкритому пайовому інвестиційному фонді або якихось інвестиційних продуктів із прив'язкою до паю), вплив відокремлення вбудованого похідного інструмента та обліку кожного компонента полягає в оцінюванні гібридного договору за викупною вартістю, що виплачується наприкінці звітного періоду в разі використання утримувачем свого права на повернення інструмента емітентові.
- Б4.3.8 У поданих нижче прикладах економічні характеристики та ризики вбудованого похідного інструмента мають тісний зв'язок із економічними характеристиками та ризиками основного договору. У цих прикладах суб'єкт господарювання не обліковує вбудований похідний інструмент окремо від основного договору.
- (а) Вбудований похідний інструмент, у якому базовим інструментом є ставка відсотка чи індекс ставки відсотка, який може змінити суму процентів, що в іншому разі належала б до сплати чи одержання за основним борговим договором, за яким нараховуються проценти, або за договором страхування, має тісний зв'язок із основним договором, крім того випадку, коли розрахунок за гібридним договором може бути здійснено в такий спосіб, що утримувачеві не буде відшкодовано в основному всі його визнані інвестиції або вбудований похідний інструмент може, як мінімум, подвоїти первісну норму доходності утримувача за основним договором, внаслідок чого норма доходності є такою, що як мінімум, удвічі перевищить ринкову доходність за договором, укладеним на таких самих умовах, що й основний договір.
 - (б) Вбудована угода «флор» або «кеп», що встановлює граничний розмір ставки відсотка за борговим договором або договором страхування, має тісний зв'язок із основним договором, якщо верхнє граничне значення («кеп») дорівнює ринковій ставці відсотка або перевищує її, а нижнє граничне значення («флор») дорівнює ринковій ставці відсотка або є нижчим від неї на момент емісії договору, причому «кеп» і «флор» ставки відсотка не мають левериджу по відношенню до основного договору. Аналогічним чином положення договору, що передбачають придбання або продаж активу (наприклад, товару) та встановлюють «кеп» і «флор» щодо ціни, що належить до сплати або отримання за такий актив, мають тісний зв'язок із основним договором, якщо на момент укладення угоди «кеп» і «флор» були «без грошей» і не мали левериджу.
 - (в) Вбудований в основний борговий інструмент похідний інструмент в іноземній валюті, що забезпечує потік платежів за основною сумою або процентами, вираженими в іноземній валюті (наприклад, двохвалютну облігацію), має тісний зв'язок із основним борговим інструментом. Такий похідний інструмент не відокремлюється від основного інструмента, оскільки МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» установлює обов'язковість визнання прибутків та збитків в іноземній валюті за монетарними статтями в прибутку або збитку.
 - (г) Вбудований похідний інструмент в іноземній валюті в основному договорі, яким є договір страхування або договір, що не є фінансовим інструментом (наприклад, договір купівлі-продажу нефінансового об'єкта, ціну якого встановлено в іноземній валюті), має тісний зв'язок із основним договором, якщо він не має левериджу, не має опціонного елемента та вимагає здійснення платежів, виражених у одній із таких валют:
 - (i) функціональній валюті будь-якої суттєвої сторони такого договору;
 - (ii) валюті, в якій при проведенні комерційних операцій у світі зазвичай виражається ціна відповідного товару або відповідної послуги, придбання або поставка яких здійснюється (наприклад, долар США для операцій із сировою нафтою); або
 - (iii) валюті, що зазвичай використовується в договорах купівлі-продажу нефінансових об'єктів в тому економічному середовищі, в якому відбувається операція

(наприклад, відносно стабільна та ліквідна валюта, що зазвичай використовується в місцевих господарських операціях або в зовнішній торгівлі).

- (г) Вбудований опціон на дострокове погашення в угоді «стрип» лише на проценти або лише на основну суму має тісний зв'язок із основним договором, якщо основний договір (i) первісно був наслідком відокремлення права на одержання договірних грошових потоків за фінансовим інструментом, який сам по собі не містив вбудованого похідного інструмента, і (ii) не містить жодних умов, яких не містилося б у первісному основному борговому договорі.
- (д) Вбудований похідний інструмент в основному договорі оренди має тісний зв'язок із основним договором, якщо вбудований похідний інструмент (i) є індексом, пов'язаним із інфляцією, на зразок прив'язки індексу орендних платежів до індексу споживчих цін (за умови відсутності левериджу та існує прив'язка індексу до інфляції у власному економічному середовищі суб'єкта господарювання), (ii) передбачає здійснення змінних орендних платежів на основі відповідних обсягів продажу або (iii) передбачає здійснення змінних орендних платежів на основі змінних ставок відсотка.
- (е) Ознака прив'язки до паю, вбудована в основний фінансовий інструмент або основний договір страхування, має тісний зв'язок із основним інструментом або основним договором, якщо платежі, виражені в одиницях паїв оцінюються за поточною вартістю паю, що відображає справедливі вартості активів фонду. Ознака прив'язки до паю – це умова договору, що вимагає здійснення платежів, виражених в одиницях паїв внутрішнього або зовнішнього інвестиційного фонду.
- (є) Похідний інструмент, вбудований у договір страхування, має тісний зв'язок із основним договором страхування, якщо вбудований похідний інструмент та основний договір страхування настільки залежать один від одного, що суб'єкт господарювання не має змоги оцінювати вбудований похідний інструмент окремо (тобто без урахування основного договору).

Інструменти, що містять вбудовані похідні інструменти

- Б4.3.9 Як відзначено в пункті Б4.3.1, якщо суб'єкт господарювання стає стороною гібридного договору з основним договором, який не є активом у межах сфери застосування цього Стандарту, й одним чи кількома вбудованими похідними інструментами, пункт 4.3.3 вимагає від такого суб'єкта господарювання визначити будь-який вбудований похідний інструмент, оцінити, чи існує потреба в його відокремленні від основного договору, і, якщо потреба у відокремленні існує, оцінити похідні інструменти за справедливою вартістю при первісному визнанні та після нього. Ці вимоги можуть виявитись складнішими або призводити до менш достовірних оцінок, ніж оцінювання інструменту в цілому за справедливою вартістю через прибуток або збиток. Через це цей Стандарт дозволяє призначати гібридні договори в цілому як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток.
- Б4.3.10 Таке призначення може використовуватись незалежно від того, чи вимагає пункт 4.3.3 відокремлення вбудованого похідного інструмента від основного договору, чи забороняє таке відокремлення. Водночас, пункт 4.3.5 не виправдовує призначення гібридного договору як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, у випадках, зазначених у пунктах 4.3.5(a) і (б), оскільки це не знизило б рівня складності або не підвищило б рівня достовірності.

Перегляд оцінки вбудованих похідних інструментів

- Б4.3.11 Згідно з пунктом 4.3.3, суб'єкт господарювання оцінює, чи виникає необхідність відокремлення вбудованого похідного інструмента від основного договору та його обліку як похідного інструмента, коли суб'єкт господарювання стає стороною договору вперше. Здійснення перегляду оцінки надалі заборонено, якщо тільки не відбулося змін в умовах договору, які значно змінюють грошові потоки, які в іншому випадку були б обов'язковими за договором, оскільки в цьому випадку здійснення перегляду оцінки є обов'язковим. Суб'єкт господарювання з'ясовує, чи є зміна грошових потоків значною, беручи до уваги те, наскільки змінились очікувані майбутні грошові потоки, пов'язані із вбудованим похідним інструментом, основним договором або обома ними, і чи зазначена зміна є значною по відношенню до тих грошових потоків за договором, що очікувались раніше.
- Б4.3.12 Пункт Б4.3.11 не застосовується до вбудованих похідних інструментів у договорах, придбаних у рамках:
- (а) об'єднання бізнесу (згідно з визначенням, поданим у МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»);

- (б) об'єднання суб'єктів господарювання або бізнесу під спільним контролем, згідно з положеннями пунктів Б1–Б4 МСФЗ 3; або
- (в) утворення спільного підприємства згідно з визначенням, поданим у МСФЗ 11 «Спільна діяльність»

або до їх можливого здійснення перегляду оцінки на дату придбання⁴.

Перекласифікація фінансових активів (розділ 4.4)

Перекласифікація фінансових активів

Б4.4.1 Пункт 4.4.1 вимагає від суб'єкта господарювання здійснення перекласифікації фінансових активів, якщо суб'єкт господарювання змінює свою бізнес-модель управління зазначеними фінансовими активами. Такі зміни, як очікується, відбуватимуться дуже нечасто. Такі зміни вчиняються вищим керівництвом суб'єкта господарювання внаслідок зовнішніх або внутрішніх змін, і повинні бути значними для діяльності суб'єкта господарювання й бути явними для зовнішніх сторін. Відповідно, зміна бізнес-моделі суб'єкта господарювання відбудеться лише тоді, коли суб'єкт господарювання розпочне або припинить здійснення виду діяльності, що є значною для його діяльності: наприклад, у разі придбання, продажу або припинення певного виду господарської діяльності суб'єктом господарювання. Нижче наведено приклади змін у бізнес-моделі:

- (а) Суб'єкт господарювання має портфель комерційних позик, які він утримує для того, щоб продати їх у короткостроковій перспективі. Суб'єкт господарювання придбає компанію, що управляє комерційними позиками й має бізнес-модель, що передбачає утримання позик для одержання договірних грошових потоків. Портфель комерційних позик більше не утримується для продажу, й тепер управління ним здійснюється разом із придбаними комерційними позиками, і всі позики утримуються для одержання договірних грошових потоків;
- (б) фірма з надання фінансових послуг вирішує закрити свій бізнес роздрібних іпотечних позик. Вона більше не проводить нових операцій у рамках цього бізнесу й вживає активних заходів із пропонування свого портфеля іпотечних позик на продаж.

Б4.4.2 Зміна мети бізнес-моделі суб'єкта господарювання має бути здійснена до дати перекласифікації. Наприклад, якщо 15 лютого фірма з надання фінансових послуг вирішує закрити свій бізнес роздрібних іпотечних позик, а отже мусить перекласифікувати всі зачеплені цим рішенням фінансові активи 1 квітня (в перший день наступного звітної періоду суб'єкта господарювання), то цей суб'єкт господарювання не повинен проводити нових операцій у рамках бізнесу роздрібних іпотечних позик або в інший спосіб здійснювати діяльність, що відповідає її попередній бізнес-моделі, після 15 лютого.

Б4.4.3 Зазначені нижче обставини не вважаються змінами бізнес-моделі:

- (а) зміна в намірах, що стосуються певних фінансових активів (навіть за у разі значних змін в умовах ринку);
- (б) тимчасове зникнення певного ринку фінансових активів;
- (в) передавання фінансових активів між частинами суб'єкта господарювання, що застосовують різні бізнес-моделі.

Оцінка (глава 5)

Первісна оцінка (розділ 5.1)

Б5.1.1 Справедливою вартістю фінансового інструмента при первісному визнанні зазвичай є ціна операції (тобто справедлива вартість наданої або одержаної компенсації (див. також пункт Б5.1.2А та МСФЗ 13)). Водночас, якщо частина компенсації була надана або одержана не за фінансовий інструмент, то суб'єкт господарювання оцінює справедливую вартість фінансового інструмента. Наприклад, справедлива вартість довгострокової позики або дебіторської заборгованості, на яку не нараховуються проценти, може оцінюватись за теперішньою вартістю всієї майбутньої грошової виручки, дисконтованої за переважною ринковою ставкою (ставками) відсотка для подібного

⁴

В МСФЗ 3 розглядається придбання договорів із вбудованими похідними інструментами при об'єднанні бізнесу.

інструмента (подібного з точки зору валюти, строку, типу ставки відсотка й інших чинників) із аналогічним кредитним рейтингом. Будь-яка додаткова сума, надана в кредит, є витратою або зменшує дохід, якщо вона не відповідає критеріям для визнання як актив якогось іншого типу.

- Б5.1.2 Якщо суб'єкт господарювання видає позику за неринковою ставкою відсотка (наприклад, 5 відсотків, коли ринкова ставка за подібними позиками становить 8 відсотків) і одержує винагороду авансом як компенсацію, то суб'єкт господарювання визнає позику за її справедливою вартістю (тобто за вирахуванням одержаної ним винагороди).
- Б5.1.2А Найкращими доказами справедливої вартості фінансового інструмента при первісному визнанні є зазвичай ціна операції (тобто справедлива вартість наданої або одержаної компенсації – див. також МСФЗ 13). Якщо суб'єкт господарювання з'ясує, що справедлива вартість при первісному визнанні відрізняється від ціни операції, зазначеної в пункті 5.1.1А, то суб'єкт господарювання обліковує зазначений інструмент на таку дату в такий спосіб:
- (а) за оцінкою, передбаченою пунктом 5.1.1, якщо відповідна справедлива вартість доводиться ціною котирування на активному ринку ідентичного активу чи зобов'язання (тобто вхідними даними 1 рівня) або ґрунтується на методі оцінки, в якому використовуються лише дані з відкритих для спостережень ринків. Суб'єкт господарювання визнає різницю між справедливою вартістю при первісному визнанні та ціною операції як прибуток або збиток;
 - (б) у всіх інших випадках, за оцінкою, передбаченою пунктом 5.1.1, відкоригованою з відстроченням різниці між справедливою вартістю при первісному визнанні та ціною операції. Після первісного визнання суб'єкт господарювання визнає відстрочену різницю як прибуток або збиток лише в тому обсязі, в якому вона обумовлена зміною в певному чиннику (в тому числі, в часі), який учасники ринку брали б до уваги при визначенні ціни такого активу чи зобов'язання.

Подальша оцінка (розділи 5.2 і 5.3)

- Б5.2.1 Якщо фінансовий інструмент, що був раніше визнаний як фінансовий актив, оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, а його справедлива вартість стає нижчою за нуль, то він є фінансовим зобов'язанням, що оцінюється згідно з пунктом 4.2.1. Водночас, гібридні договори, основні договори яких є активами в межах сфери застосування цього Стандарту, завжди оцінюються згідно з пунктом 4.3.2.
- Б5.2.2 Поданий нижче приклад ілюструє облік витрати на операцію при первісній та подальшій оцінках фінансового активу, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням змін в іншому сукупному доході згідно з пунктом 5.7.5 або 4.1.2А. Суб'єкт господарювання придбаває фінансовий актив за 100 ВО з доданням комісії за купівлю в розмірі 2 ВО. При первісному визнанні суб'єктом господарювання актив оцінюється у 102 ВО. Звітний період завершується через день, коли ринкова ціна котирування активу становить 100 ВО. Якби актив було продано, було б сплачено комісію в розмірі 3 ВО. Станом на цю дату суб'єкт господарювання оцінює актив у 100 ВО (без урахування можливої комісії при продажу) та визнає збиток у розмірі 2 ВО в іншому сукупному доході. Якщо фінансовий актив оцінюється за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 4.1.2А, то витрати на операцію амортизуються в прибутку або збитку за методом ефективного відсотка.
- Б5.2.2А Подальша оцінка фінансового активу або фінансового зобов'язання, а також подальше визнання прибутків та збитків, описаних у пункті Б5.1.2А, має відповідати вимогам цього Стандарту.

Інвестиції в інструменти власного капіталу та договори на такі інвестиції

- Б5.2.3 Усі інвестиції в інструменти власного капіталу та договори на такі інвестиції повинні оцінюватись за справедливою вартістю. Водночас, у виключних випадках, собівартість може бути прийнятною оцінкою справедливої вартості. Така ситуація може мати місце в разі недостатності наявної більш актуальної інформації для оцінки справедливої вартості або за наявності широкого діапазону можливих оцінок справедливої вартості, коли собівартість відображає найкращу оцінку справедливої вартості у межах цього діапазону.
- Б5.2.4 До ознак того, що собівартість може не відображати справедливої вартості, належать такі:
- (а) значна зміна в показниках діяльності об'єкта інвестування у порівнянні з бюджетами, планами або контрольними показниками;
 - (б) зміни в очікуваннях щодо досягнення контрольних показників технічної продукції об'єкта інвестування;

- (в) значна зміна на ринку власного капіталу об'єкта інвестування або його продукції чи потенційної продукції;
- (г) значна зміна у світовій економіці або в тому економічному середовищі, в якому об'єкт інвестування здійснює діяльність;
- (г) значна зміна в показниках ефективності зіставних суб'єктів господарювання або в оцінках, що визначаються ринком у цілому;
- (д) внутрішні проблеми об'єкта інвестування на кшталт випадків шахрайства, комерційних спорів, судових проваджень, змін у складі керівництва або змін стратегії;
- (е) наявність доказової інформації, одержаної за результатами зовнішніх операцій із власним капіталом об'єкта інвестування, здійснених або самим об'єктом інвестування (на кшталт нового випуску інструментів власного капіталу), або у формі передавання інструментів власного капіталу між третіми сторонами..

Б5.2.5 Перелік, поданий у пункті Б5.2.4, не є вичерпним. Суб'єкт господарювання використовує всю інформацію про показники ефективності та діяльність об'єкта інвестування, що стає доступною після дати первісного визнання. Такі доречні чинники – в тому обсязі, в якому вони існують – можуть указувати на те, що собівартість не відображає справедливої вартості. У таких випадках суб'єкт господарювання має оцінювати справедливу вартість.

Б5.2.6 Собівартість ніколи не може вважатись якнайкращою оцінкою собівартості у випадку інвестицій в інструменти власного капіталу, що мають котирування (або в договори на інструменти власного капіталу, що мають котирування).

Оцінка за амортизованою собівартістю (розділ 5.4)

Метод ефективного відсотка

Б5.4.1 При застосуванні методу ефективного відсотка суб'єкт господарювання визначає винагороди, які є невід'ємною частиною ефективної ставки відсотка за фінансовим інструментом. Опис винагород за фінансові послуги може не відображати характеру та суті наданих послуг. Винагороди, що є невід'ємною частиною ефективної ставки відсотка за фінансовим інструментом, розглядаються як коригування ефективної ставки відсотка, якщо фінансовий інструмент не оцінюється за справедливою вартістю, з визнанням змін справедливої вартості в прибутку або збитку. У таких випадках винагороди визнаються як дохід або витрати при первісному визнанні інструмента.

Б5.4.2 До винагород, що є невід'ємною частиною ефективної ставки відсотка за фінансовим інструментом, належать:

- (а) комісії за видачу кредиту, одержані суб'єктом господарювання у зв'язку зі створенням або придбанням фінансового активу. Такі комісії можуть включати в себе компенсацію за діяльність на кшталт оцінки фінансового стану позичальника, оцінки та реєстрації гарантій, застави та інших заходів із забезпечення, ведення переговорів щодо умов інструмента, підготовку та опрацювання документів, а також здійснення операції. Ці комісії є невід'ємною частиною забезпечення участі в одержаному в результаті фінансовому інструменті;
- (б) комісії за надане зобов'язання видати позику, одержані суб'єктом господарювання, коли зобов'язання з кредитування не оцінюється згідно з пунктом 4.2.1(а) та існує ймовірність укладення суб'єктом господарювання конкретної кредитної угоди. Ці комісії розглядаються як компенсація за поточну участь у придбанні фінансового інструмента. Якщо строк дії зобов'язання спливає, а суб'єкт господарювання позики не надає, то комісія визнається як дохід після закінчення строку;
- (в) комісії, сплачені за видачу фінансових зобов'язань, що оцінюються за амортизованою собівартістю. Ці комісії є невід'ємною частиною забезпечення участі у фінансовому зобов'язанні. Суб'єкт господарювання відрізняє комісії та витрати, які є невід'ємними складовими ефективної ставки відсотка за фінансовим зобов'язанням, від комісій за видачу та операційних витрат, пов'язаних із правом надавати послуги, – наприклад, послуги з управління інвестиціями.

Б5.4.3 До комісій, що не є невід'ємною частиною ефективної ставки відсотка за фінансовим інструментом та обліковуються згідно з МСФЗ 15, належать такі:

- (а) комісії, що справляються за обслуговування позики;

- (б) комісії надане зобов'язання видати позику, коли зобов'язання з кредитування не оцінюється згідно з пунктом 4.2.1(а), а укладення суб'єктом господарювання конкретної кредитної угоди є малоімовірним; та
- (в) комісії за організацію синдикованої позики, одержувані суб'єктом господарювання, який організовує позику та не зберігає за собою жодної частини пакету позики (або зберігає за собою частину за тією самою ефективною ставкою відсотка за зіставний ризик, що й інші учасники).

Б5.4.4 При застосуванні методу ефективного відсотка суб'єкт господарювання зазвичай здійснює амортизацію будь-яких комісій і платежів, що були сплачені або одержані, витрат на операцію, а також інших премій або дисконтів, які включено до розрахунку ефективною ставки відсотка за очікуваний строк дії фінансового інструмента. Водночас, коротший період застосовується в тому випадку, коли саме з ним пов'язані комісії, сплачені або одержані платежі, здійсненні витрати на операцію або розраховані премії або дисконти. Саме це відбувається в тому разі, коли змінна, до якої прив'язано комісії, одержані або сплачені платежі, витрати на операцію, премії або дисконти переоцінюється за ринковими ставками до завершення очікуваного строку погашення фінансового інструмента. У такому разі відповідним періодом амортизації є період до наступної дати переоцінки. Наприклад, якщо премія або дисконт за фінансовим інструментом з плаваючою ставкою відсотка відображає проценти, що були нараховані за таким фінансовим інструментом з моменту останньої виплати процентів, або зміни в ринкових ставках після переоцінки плаваючої ставки відсотка згідно з ринковими ставками, то вони амортизуються до наступної дати переоцінки плаваючої ставки відсотка згідно з ринковими ставками. Причиною цього є те, що премія або дисконт стосуються періоду до наступної дати переоцінки ставки відсотка, тому що в зазначену дату та змінна, до якої прив'язано премію або дисконт (тобто ставка відсотка), приводиться у відповідність до ринкових ставок. Якщо ж, однак, премія або дисконт пов'язані зі зміною кредитного спреда понад плаваючу ставку, визначену для фінансового інструмента, або інших змінних, які не переоцінюються з приведенням у відповідність до ринкових ставок, то вони амортизуються протягом очікуваного строку дії фінансового інструмента.

Б5.4.5 У випадку фінансових активів з плаваючою ставкою та фінансових зобов'язань з плаваючою ставкою періодичне переоцінювання грошових потоків для відображення руху ринкових ставок відсотка змінює ефективну ставку відсотка. Якщо фінансовий актив з плаваючою ставкою або фінансове зобов'язання з плаваючою ставкою первісно визнається в сумі, що дорівнює дебіторській або кредиторській заборгованості за основною сумою, то переоцінювання майбутніх процентних виплат зазвичай не справляє значного впливу на балансову вартість активу чи зобов'язання.

Б5.4.6 Якщо суб'єкт господарювання переглядає свої оцінки виплат або надходжень (за винятком модифікацій, здійснених згідно з пунктом 5.4.3 та змінами в оцінках очікуваних кредитних збитків), він коригує валову балансову вартість фінансового активу або амортизовану собівартість фінансового зобов'язання (або групи фінансових інструментів) для відображення фактичних та переглянутих оцінюваних договірних грошових потоків. Суб'єкт господарювання переобраховує валову балансову вартість фінансового активу або амортизовану собівартість фінансового зобов'язання як теперішню вартість оцінюваних майбутніх договірних грошових потоків, дисконтованих за первісною ефективною ставкою відсотка за фінансовим інструментом (або за відкоригованою на кредитний ризик ефективною ставкою відсотка для придбаних або створених кредитно-знецінених фінансових активів) або, якщо це прийнятно, за переглянутою ефективною ставкою відсотка, розрахованою згідно з пунктом 6.5.10. Коригування визнається в прибутку або збитку як дохід або витрати.

Б5.4.7 У деяких випадках фінансовий актив вважається кредитно-знеціненим при первісному визнанні через те, що кредитний ризик є дуже високим, а в разі купівлі такий актив придбається зі значним дисконтом. Суб'єкт господарювання повинен включити первісні очікувані кредитні збитки в оцінювані грошові потоки під час розрахунку відкоригованої на кредитний ризик ефективною ставки відсотка за фінансовими активами, які вважаються під час первісного визнання придбаними або створеними кредитно-знеціненими фінансовими активами. Водночас, це не означає, що відкоригована на кредитний ризик ефективна ставка відсотка має застосовуватись лише через те, що фінансовий актив має високий кредитний ризик при первісному визнанні.

Витрати на операцію

Б5.4.8 Витрати на операцію включають у себе платежі та комісії, сплачені агентам (у тому числі, найманим працівникам, що виконують функції агентів із продажу), консультантам, брокерам і дилерам, збори органів регулювання та фондових бірж, а також податки та збори за операції з передавання. Витрати на операцію не включають у себе премії або дисконти за заборгованістю, витрати на фінансування або внутрішні витрати на адміністрування або утримання.

Списання

- Б5.4.9 Списання може стосуватись фінансового активу в цілому або лише якоїсь його частки. Наприклад, суб'єкт господарювання планує звернути стягнення на заставу за фінансовим активом і очікує повернення за його рахунок не більш ніж 30 відсотків фінансового активу. Якщо суб'єкт господарювання не має обґрунтованих перспектив стягнення подальших грошових потоків від цього фінансового активу, він має списати решту 70 відсотків фінансового активу.

Зменшення корисності (розділ 5.5)

Групова та індивідуальна основа оцінки

- Б5.5.1 Для досягнення мети, що полягає у визнанні очікуваних кредитних збитків за весь строк дії фінансового інструменту протягом строку дії в разі значущого зростання кредитного ризику з моменту первісного визнання, може виявитись необхідним виконання оцінки значущого зростання кредитного ризику на груповій основі шляхом розгляду інформації, що вказує на значуще зростання кредитного ризику, наприклад, за групою або підгрупою фінансових інструментів. Це робиться для забезпечення досягнення суб'єктом господарювання мети визнання очікуваних кредитних збитків за весь строк дії за наявності випадків значущого зростання кредитного ризику, навіть якщо доказів настільки значущого зростання кредитного ризику на рівні окремих інструментів наразі ще немає.
- Б5.5.2 Зазвичай очікується, що очікувані кредитні збитки за весь строк дії мають бути визнані до того, як фінансовий інструмент стане прострочений. Як правило, кредитний ризик значно зростає ще до того, як фінансовий інструмент стане простроченим або буде помічено інші чинники затримки платежів, що є специфічними для позичальника, (наприклад, здійснення модифікації або реструктуризації). Отже, за наявності обґрунтованої та підтверджуваної інформації, що є більш прогнозуною, ніж наявна інформація про прострочення, що отримана без здійснення надмірних витрат або докладання надмірних зусиль, для оцінювання змін у кредитному ризику слід використовувати саме її.
- Б5.5.3 Водночас, залежно від характеру фінансових інструментів та інформації щодо кредитного ризику, наявної щодо окремих груп фінансових інструментів, суб'єкт господарювання може виявитись неспроможним виявити значущі зміни в кредитному ризику за окремими фінансовими інструментами до того, як за ними виникне прострочення. Це може статись у випадку таких фінансових інструментів, як роздрібні позики, за якими, як правило, інформація про кредитний ризик майже або зовсім не оновлюється й не контролюється на рівні окремого інструмента, доки клієнт не порушує умов контракту. Якщо зміни в кредитному ризику за окремими фінансовими інструментами не буде враховано до того, як виникне прострочення, то резерв під збитки, сформований лише на основі кредитної інформації на рівні окремого фінансового інструмента (на індивідуальній основі), не буде достовірно відображати зміни в кредитному ризику з моменту первісного визнання.
- Б5.5.4 За деяких обставин суб'єкт господарювання не має обґрунтовано необхідної та підтверджуваної інформації, одержаної без надмірних витрат або зусиль з метою оцінки очікуваних кредитних збитків за весь строк дії на індивідуальній основі. У такому випадку очікувані кредитні збитки за весь строк дії визнаються на груповій основі з урахуванням усеосяжної інформації про кредитний ризик. Усеосяжна інформація про кредитний ризик повинна включати в себе не лише інформацію про прострочення, але й усю доречну кредитну інформацію, включаючи прогнозу макро економічну інформацію, призначену для визначення приблизного результату визнання очікуваних кредитних збитків за весь строк дії з моменту первісного визнання на індивідуальній основі.
- Б5.5.5 Для виявлення значущого зростання кредитного ризику та визнання резерву під збитки на груповій основі суб'єкт може утворювати групи фінансових інструментів на основі спільних характеристик кредитного ризику з метою сприяння проведенню аналізу, покликаного уможливити своєчасне виявлення значущого зростання кредитного ризику. Суб'єкт господарювання не повинен завуальовувати цю інформацію шляхом об'єднання в групи фінансових інструментів із різними характеристиками ризику. Прикладами спільних характеристик кредитного ризику є, але не виключно:
- (а) тип інструмента;
 - (б) рейтинги кредитного ризику;
 - (в) вид застави;
 - (г) дата первісного визнання;
 - (г) залишок строку до погашення;

- (д) галузь;
- (е) місцезонаштування позичальника; а також
- (є) співвідношення вартості застави до вартості фінансового активу, якщо воно впливає на ймовірність настання дефолту (наприклад, безрегресні позики в деяких юрисдикціях або відношення суми позики до вартості активу).

Б5.5.6 Пункт 5.5.4 вимагає, щоб очікувані кредитні збитки за весь строк дії визнавалися за всіма фінансовими інструментами, за якими відбулося значуще зростання кредитного ризику з моменту первісного визнання. Для того, щоб досягти цієї мети в разі неспроможності суб'єкта господарювання об'єднати фінансові інструменти в групи, для яких, як вважається, кредитний ризик зазнав значущого зростання з моменту первісного визнання, на основі спільних характеристик кредитного ризику, суб'єкт господарювання має визнати очікувані кредитні збитки за весь строк дії щодо частки фінансових активів, за якою, як вважається, кредитний ризик зазнав значущого зростання. Агрегування фінансових інструментів для оцінювання наявності змін у кредитному ризику на груповій основі з часом може змінюватись у результаті надходження нової інформації про групи фінансових інструментів або про окремі (індивідуальні) фінансові інструменти.

Строки визнання очікуваних кредитних збитків за весь строк дії

Б5.5.7 Оцінка необхідності визнання очікуваних кредитних збитків за весь строк дії проводиться на основі значущого зростання ймовірності або ризику настання дефолту з моменту первісного визнання (незалежно від того, чи здійснювався перегляд ціни фінансового інструмента для врахування зростання кредитного ризику), а не на основі доказів про те, що фінансовий актив є кредитно-знеціненим станом на звітну дату, або відомостей про факт настання дефолту. Як правило, значуще зростання кредитного ризику має місце ще до того, як фінансовий актив стане кредитно-знеціненим, або до фактичного настання дефолту.

Б5.5.8 У випадку зобов'язань із кредитування суб'єкт господарювання розглядає зміни в ризику настання дефолту за позикою, якої стосується зобов'язання з кредитування. У випадку договорі фінансової гарантії суб'єкт господарювання розглядає зміни в ризику настання дефолту зазначеного боржника за договором.

Б5.5.9 Значимість змін у кредитному ризику з моменту первісного визнання залежить від ризику настання дефолту при первісному визнанні. Таким чином, зміна (в абсолютному вираженні) в ризику настання дефолту буде більш значною для фінансового інструмента з нижчим первісним ризиком дефолту в порівнянні з фінансовим інструментом із вищим первісним ризиком настання дефолту.

Б5.5.10 Ризик настання дефолту за фінансовими інструментами, які мають зівставний рівень кредитного ризику, є тим вищим, чим довшим є очікуваний строк дії інструмента; наприклад, ризик настання дефолту за облігацією з рейтингом AAA із очікуваним строком дії в 10 років є вищим, ніж за облігацією з рейтингом AAA із очікуваним строком дії в п'ять років.

Б5.5.11 Через зв'язок, наявний між очікуваним строком дії та ризиком настання дефолту, зміни в кредитному ризику не можна оцінювати просто шляхом порівняння абсолютних значень ризику настання дефолту з плином часу. Наприклад, якщо ризик настання дефолту за фінансовим інструментом із очікуваним строком дії в 10 років при первісному визнанні є ідентичним ризику настання дефолту за тим самим фінансовим інструментом, якщо очікуваний строк дії в наступному періоді становитиме лише п'ять років, то ця обставина може вказувати на зростання кредитного ризику. Це відбувається тому, що ризик настання дефолту протягом очікуваного строку дії зазвичай знижується з плином часу, якщо кредитний ризик залишається незмінним, а фінансовий інструмент наближається до погашення. Водночас, у випадку фінансових інструментів, за якими значущі платіжні зобов'язання виникають близько до настання терміну погашення фінансового інструмента, ризик настання дефолту з плином часу може й не знизитись. У такому випадку суб'єкт господарювання має також розглянути інші якісні чинники, що вкажуть на те, чи зазнав кредитний ризик значущого зростання з моменту первісного визнання.

Б5.5.12 Суб'єкт господарювання має право застосовувати різні підходи до виконання оцінки того, чи зазнав кредитний ризик за фінансовим інструментом значущого зростання з моменту первісного визнання, або для оцінювання очікуваних кредитних збитків. Суб'єкт господарювання має право застосовувати різні підходи до різних фінансових інструментів. Підхід, який не враховує ймовірність дефолту в явному вигляді як вхідні дані (наприклад, підхід на основі коефіцієнта збитковості кредитів), може відповідати вимогам цього Стандарту, якщо суб'єкт господарювання спроможний відокремити зміни в ризику настання дефолту від змін в інших чинниках очікуваних кредитних збитків на зразок застави, та враховує наведені нижче чинники під час виконання оцінки:

- (а) зміну в ризику настання дефолту з моменту первісного визнання;

- (б) очікуваний строк дії фінансового інструмента; а також
 - (в) обґрунтовано необхідну та підтверджену інформацію, здатну вплинути на кредитний ризик, що може бути одержана без надмірних витрат або зусиль станом на звітну дату.
- Б5.5.13 У методах, що використовуються для з'ясування того, чи зазнав кредитний ризик за фінансовим інструментом значущого зростання з моменту первісного визнання, мають ураховуватись характеристики фінансового інструмента (або групи фінансових інструментів), а також історичні закономірності дефолтів за зіставними фінансовими інструментами. Незважаючи на вимогу пункту 5.5.9, у випадку фінансових інструментів, у яких закономірності дефолтів не сконцентровані в певній точці протягом очікуваного строку дії фінансового інструмента, зміни в ризику настання дефолту протягом наступних 12 місяців можуть розглядатись як обґрунтоване наближення до показників змін у ризику настання дефолту за весь строк дії. У таких випадках суб'єкт господарювання має право використовувати зміни в ризику настання дефолту протягом наступних 12 місяців для з'ясування того, чи відбулося значуще зростання кредитного ризику з моменту первісного визнання, якщо обставини не вказують на необхідність оцінювання цього показника за весь строк дії.
- Б5.5.14 Водночас, для деяких фінансових інструментів або за деяких обставин використання змін у ризику настання дефолту протягом наступних 12 місяців для з'ясування необхідності визнання відповідних очікуваних кредитних збитків за весь строк дії може виявитись неприйнятним. Наприклад, зміна в ризику настання дефолту протягом наступних 12 місяців може виявитись основою, непридатною для визначення того, чи відбулося зростання кредитного ризику за інструментом зі строком погашення понад 12 місяців, якщо:
- (а) фінансовий інструмент установлює значущі платіжні зобов'язання лише в наступних періодах за межами найближчих 12 місяців;
 - (б) відбуваються зміни відповідних макроекономічних чинників або інших чинників, пов'язаних із кредитом, які не відображаються в належний спосіб у ризику настання дефолту протягом наступних 12 місяців; або
 - (в) зміни в кредитних чинниках впливають на кредитний ризик за фінансовим інструментом (або їх вплив стає чіткішим) в подальшому лише після завершення наступних 12 місяців.

Визначення суб'єктом господарювання, чи зазнав кредитний ризик значущого зростання з моменту первісного визнання

- Б5.5.15 При визначенні необхідності визнання очікуваних кредитних збитків за весь строк дії суб'єкт господарювання розглядає обґрунтовано необхідну та підтверджену інформацію, що може бути одержана без надмірних витрат або зусиль, і може впливати на кредитний ризик за фінансовим інструментом згідно з пунктом 5.5.17(в). Суб'єкт господарювання не зобов'язаний проводити ретельного пошуку інформації, щоб з'ясувати, чи зазнав кредитний ризик значущого зростання з моменту первісного визнання.
- Б5.5.16 Аналіз кредитного ризику є багатофакторним і комплексним аналізом: доречність урахування певного чинника та його вага в порівнянні з іншими чинниками залежатимуть від типу продукту, характеристик фінансових інструментів і позичальника, а також від географічного регіону. Суб'єкт господарювання розглядає обґрунтовано необхідну та підтверджену інформацію, що може бути одержана без надмірних витрат або зусиль, і є доречною для конкретного фінансового інструмента, що оцінюється. Водночас, деякі чинники або показники неможливо визначити на рівні окремого фінансового інструмента. У такому випадку такі чинники або показники слід оцінювати для відповідних портфелів, груп портфелів або часток портфелів фінансових інструментів для з'ясування того, чи було виконано вимогу пункту 5.5.3 щодо визнання очікуваних кредитних збитків за весь строк дії.
- Б5.5.17 Нижче подано невичерпний перелік відомостей, що можуть виявитись доречними для оцінювання змін у кредитному ризику:
- (а) значущі зміни у внутрішніх цінових показниках кредитного ризику внаслідок зміни кредитного ризику за час, що минув, включаючи, але не обмежуючись, кредитний спред, який було б встановлено в разі створення або видачі певного нового фінансового інструмента або аналогічного фінансового інструмента з такими самими умовами та тим самим контрагентом станом на звітну дату;
 - (б) інші зміни у ставках або умовах наявного фінансового інструмента, які значно відрізнялися б, якби цей інструмент був новоствореним або нововиданим станом на звітну дату (наприклад, установлення суворіших умов, збільшення необхідної вартості застави або

гарантій, чи покриття більшої частки доходом) у зв'язку зі змінами в кредитному ризику за фінансовим інструментом із моменту первісного визнання;

- (в) значущі зміни в зовнішніх ринкових показниках кредитного ризику за конкретним фінансовим інструментом або за подібними фінансовими інструментами з таким самим очікуваним строком дії. До змін у ринкових показниках кредитного ризику належать, але не обмежуються ними, зміни в таких показниках:
 - (i) кредитному спреді;
 - (ii) цінах кредитних дефолтних свопів для позичальника;
 - (iii) тривалості часу, протягом якого справедлива вартість фінансового активу була меншою, ніж його амортизована собівартість; або величини різниці між ними, та
 - (iv) іншої ринкової інформації щодо позичальника на кшталт змін у цінах боргових інструментів та інструментів власного капіталу позичальника;
- (г) фактична або очікувана значуща зміна в зовнішньому кредитному рейтингу фінансового інструмента;
- (г) фактичне або очікуване зниження внутрішнього кредитного рейтингу позичальника або зниження балу за результатами поведінкового «скорингу» (бальної оцінки), що використовується для внутрішнього оцінювання кредитного ризику. Внутрішні кредитні рейтинги та внутрішній поведінковий скоринг є більш достовірними, якщо їх зіставлено із зовнішніми рейтингами або підкріплено дослідженням дефолтів;
- (д) наявні або прогнозовані несприятливі зміни в умовах бізнесу, фінансових або економічних умовах, котрі, як очікується, призведуть до значущих змін у здатності позичальника виконувати свої боргові зобов'язання на кшталт фактичного або очікуваного зростання ставок відсотка чи фактичного або очікуваного значущого зростання рівнів безробіття;
- (е) фактичні або очікувані значущі зміни в результатах діяльності позичальника. До прикладів можна віднести фактичне або очікуване зменшення доходів або маржі, зростання операційних ризиків, дефіцит обігових коштів, зниження якості активів, зростання показників леввериджу в балансі, проблеми з ліквідністю та у сфері управління, зміни в обсязі діяльності або організаційній структурі (на кшталт припинення господарської діяльності в певному сегменті), що значущо змінюють здатність позичальника виконувати свої боргові зобов'язання;
- (є) значуще зростання кредитного ризику за іншими фінансовими інструментами того самого позичальника;
- (ж) фактична або очікувана значуща несприятлива зміна в умовах регулювання, економічному або технологічному середовищі діяльності позичальника, що значущо змінює здатність позичальника виконувати свої боргові зобов'язання, на кшталт падіння попиту на продукцію позичальника через зміни в технологічній сфері;
- (з) значущі зміни у вартості застави, якою забезпечено зобов'язання, або в якості гарантій третіх сторін або засобів покращення кредитної якості, котрі, як очікується, ослаблять економічні стимули для здійснення позичальником планових договірних платежів або справлять інший вплив на ймовірність настання дефолту. Наприклад, якщо вартість застави знижується через зниження цін на будинки, позичальники в деяких юрисдикціях мають більше стимулів, що спонукають їх до дефолту за своїми іпотечними позиками;
- (и) значна зміна якості гарантії, наданої акціонером (або батьками фізичної особи), якщо акціонер (або батьки) мають стимул і фінансову спроможність запобігти дефолту шляхом вливання капіталу або грошових коштів;
- (і) значущі зміни на кшталт зниження розміру фінансової підтримки з боку материнського суб'єкта господарювання або іншої афілійованої особи, чи фактична або очікувана значуща зміна якості засобу покращення кредитної якості, котра, як очікується, ослабить економічні стимули для здійснення позичальником планових договірних платежів. Заходи покращення кредитної якості або підтримки включають у себе врахування фінансового стану гаранта та/або часток, емітованих у рамках процедур сек'юритизації, та з'ясування того, чи субординовані частки, як очікується, виявляться спроможними поглинути очікувані кредитні збитки (наприклад, за позиками, що лежать в основі забезпечення);
- (ї) очікувані зміни в документації позики, включаючи очікуване порушення договору, що призводить до відмови від застосування його умов (ковенантів) або внесення змін до них, установлення канікул для сплати процентів, ступінчасте підвищення ставки відсотка,

висунення вимог щодо надання додаткової застави або додаткових гарантій, або внесення інших змін у договірну базу інструмента;

- (й) значущі зміни в очікуваних показниках діяльності та в поведінці позичальника, включаючи зміни в платіжному статусі позичальників, що належать до групи (наприклад, збільшення очікуваної кількості або обсягу затримок договірних платежів або значуще збільшення очікуваної кількості тих позичальників-держателів кредитних карток, заборгованість яких, за очікуваннями, наблизиться до їхніх кредитних лімітів або перевищить їх, або які, за очікуваннями, платитимуть мінімальну місячну суму);
- (к) зміни в підході суб'єкта господарювання до управління кредитним ризиком за фінансовим інструментом: тобто діяльність суб'єкта господарювання у сфері управління кредитним ризиком, як очікується, має стати активнішою або націленою на управління певним інструментом на основі появи показників змін у кредитному ризикі, включаючи здійснення ретельнішого моніторингу фінансового інструмента або контролю за ним, або вжиття суб'єктом господарювання заходів із забезпечення безпосередньої взаємодії з позичальником;
- (л) інформація про прострочення, включаючи спростовне припущення, передбачене пунктом 5.5.11.

Б5.5.18 У деяких випадках наявна якісна та нестатистична кількісна інформація може виявитись достатньою для того, щоб з'ясувати, чи відповідає фінансовий інструмент критерієві визнання резерву під збитки в розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії. Це означає, що інформація для з'ясування того, чи зазнав кредитний ризик за фінансовим інструментом значущого зростання, може бути одержана не зі статистичної моделі або з процесу визначення кредитних рейтингів. В інших випадках у суб'єкта господарювання може виникнути необхідність розгляду іншої інформації, включаючи інформацію зі статистичних моделей або процесів визначення кредитних рейтингів. Як альтернатива, суб'єкт господарювання може проводити оцінювання на основі обох видів інформації: тобто якісних чинників, що не враховуються в процесі визначення внутрішніх рейтингів, та конкретної категорії внутрішніх рейтингів станом на звітну дату, що враховує характеристики кредитного ризику при первісному визнанні, якщо інформація обох цих типів є доречною.

Спростовне припущення щодо прострочення більш ніж на 30 днів

- Б5.5.19** Спростовне припущення, передбачене пунктом 5.5.11, не є абсолютним показником необхідності визнання очікуваних кредитних збитків за весь строк дії, але воно вважається останнім моментом, у який слід визнати очікувані кредитні збитки за весь строк дії навіть у разі використання прогностичної інформації (включаючи макроекономічні чинники на рівні портфелю).
- Б5.5.20** Суб'єкт господарювання може спростувати зазначене припущення. Водночас, він може зробити це лише за наявності в нього обґрунтовано необхідної та підтвердженої інформації на підтвердження того, що навіть прострочення договірних платежів більш ніж на 30 днів не відображає значущого зростання кредитного ризику за фінансовим інструментом. Наприклад, якщо несплата мала місце внаслідок адміністративної помилки, а не фінансових труднощів позичальника або суб'єкт господарювання має доступ до історичних доказів, що підтверджують відсутність кореляції між значним зростанням ризику настання дефолту та фінансовими активами, платежі за якими прострочено більш ніж на 30 днів, але вказують на наявність такої кореляції в разі прострочення платежів більш ніж на 60 днів.
- Б5.5.21** Суб'єкт господарювання не може узгоджувати строки виявлення значущого зростання кредитного ризику та визнання очікуваних кредитних збитків за весь строк дії з періодом визнання фінансового активу кредитно-знеціненим або до внутрішнього визначення дефолту, що використовується суб'єктом господарювання.

Фінансові інструменти з низьким кредитним ризиком на звітну дату

- Б5.5.22** Кредитний ризик за фінансовим інструментом вважається низьким у цілях пункту 5.5.10, якщо фінансовий інструмент має низький ризик настання дефолту, позичальник має потужний потенціал виконувати свої договірні зобов'язання щодо грошових потоків у короткостроковій перспективі, а несприятливі зміни в економічних і ділових умовах у довгостроковій перспективі можуть знизити, але не обов'язково здатність позичальника виконувати свої зобов'язання щодо договірних грошових потоків. Фінансові інструменти не вважаються такими, що мають низький кредитний ризик, якщо кредитний ризик збитку за ними вважається низьким лише через вартість застави, тоді як фінансовий інструмент без такої застави не вважався б інструментом із низькими кредитним ризиком. Фінансові інструменти також не вважаються такими, що мають низький кредитний ризик, лише на підставі того,

що ризик дефолту за ними є нижчим, ніж ризик дефолту за іншими фінансовими інструментами суб'єкта господарювання або ніж кредитний ризик юрисдикції, в якій суб'єкт господарювання здійснює діяльність.

- Б5.5.23 Для того, щоб з'ясувати, чи є кредитний ризик за фінансовим інструментом низьким, суб'єкт господарювання має право використовувати свої внутрішні рейтинги кредитного ризику або інші методики, що відповідають визнаному визначенню низького кредитного ризику та враховують ризики й види фінансових інструментів, що оцінюються. Зовнішній рейтинг «інвестиційного класу» є прикладом фінансового інструмента, який може вважатись таким, що має низький кредитний ризик. Проте наявність у фінансових інструментів зовнішнього рейтингу не є обов'язковою для визнання їх інструментами з низьким кредитним ризиком. Вони, однак, мають розглядатись як такі, що мають низький кредитний ризик із точки учасника ринку, з урахуванням усіх умов і положень фінансового інструмента.
- Б5.5.24 Очікувані кредитні збитки за весь строк дії не визнаються за фінансовим інструментом просто на підставі того, що він вважався інструментом із низьким кредитним ризиком у попередньому звітному періоді, але не вважається таким станом на звітну дату. У такому випадку суб'єкт господарювання з'ясовує, чи мало місце значуще зростання кредитного ризику з моменту первісного визнання, а отже чи постала потреба у визнанні очікуваних кредитних збитків за весь строк дії згідно з пунктом 5.5.3.

Модифікації

- Б5.5.25 За деяких обставин перегляд або модифікація договірних грошових потоків за фінансовим активом може призводити до припинення визнання існуючого фінансового активу згідно з цим Стандартом. Якщо модифікація фінансового активу тягне за собою припинення визнання існуючого фінансового активу та наступне визнання модифікованого фінансового активу, то модифікований актив вважається «новим» фінансовим активом у цілях цього Стандарту.
- Б5.5.26 Отже, до дати модифікації слід вважати датою первісного визнання такого фінансового активу при застосуванні вимог щодо зменшення корисності до модифікованого фінансового активу. Це, як правило, тягне за собою необхідність оцінювання резерву під збитки в сумі, що дорівнює 12-місячним очікуваним кредитним збиткам до виконання вимог щодо визнання очікуваних кредитних збитків за весь строк дії, установлених пунктом 5.5.3. Водночас, за деяких незвичайних обставин після модифікації, що призводить до припинення визнання первісного фінансового активу, можуть існувати докази того, що модифікований фінансовий актив є кредитно-знеціненим при первісному визнанні, а тому фінансовий актив має бути визнаний як створений кредитно-знецінений фінансовий актив. Така ситуація може трапитись, наприклад, у разі значної модифікації проблемного активу, що призвела до припинення визнання первісного фінансового активу. У такому випадку модифікація може призводити до виникнення нового фінансового активу, який є кредитно-знеціненим при первісному визнанні.
- Б5.5.27 Якщо договірні грошові потоки за фінансовим активом було переглянуто за результатами переговорів або модифіковано в інший спосіб, але визнання фінансового активу не було припинене, то такий фінансовий актив не вважається автоматично таким, що має низький кредитний ризик. Суб'єкт господарювання має оцінити, чи мало місце значуще зростання кредитного ризику з моменту первісного визнання на підставі всієї обґрунтовано необхідної та підтверджуваної інформації, що може бути одержана без надмірних витрат і зусиль. Вона включає в себе історичну та прогнозу інформацію, а також оцінку кредитного ризику за очікуваний строк дії фінансового активу, яка містить інформацію про обставини, що призвели до модифікації. До доказів того, що критерії для визнання очікуваних кредитних збитків за весь строк дії більше не виконуються, може бути віднесено історію вчасного та своєчасного здійснення платежів із дотриманням модифікованих умов договору. Як правило, перш ніж буде визнано, що кредитний ризик знизився, клієнт має послідовно демонструвати добру платіжну поведінку протягом певного періоду. Наприклад, вчасне здійснення одного платежу після модифікації договірних умов не нівелює історію нездійснення платежів або здійснення платежів не в повному обсязі.

Оцінка очікуваних кредитних збитків

Очікувані кредитні збитки

- Б5.5.28 Очікувані кредитні збитки – це зважена за ймовірністю оцінка кредитних збитків (тобто теперішня вартість усіх недоотриманих сум грошових коштів за весь очікуваний строку дії фінансового інструмента. Недоотримані суми грошових коштів – це різниця між грошовими потоками, що належать до сплати суб'єктові господарювання згідно з договором, і грошовими потоками, одержання яких цей суб'єкт господарювання очікує. Оскільки очікувані кредитні збитки враховують суму і

строковість платежів, кредитний збиток виникає навіть у тому разі, коли суб'єкт господарювання очікує одержання платежу в повному обсязі, але пізніше договірного строку його сплати.

- Б5.5.29 У випадку фінансових активів кредитним збитком є теперішня вартість різниці між:
- договірними грошовими потоками, належними до сплати на користь суб'єкта господарювання за договором; і
 - грошовими потоками, які суб'єкт господарювання очікує одержати.
- Б5.5.30 У випадку невикористаних зобов'язань із кредитування кредитним збитком є теперішня вартість різниці між:
- договірними грошовими потоками, належними до сплати на користь суб'єкта господарювання в разі отримання позики утримувачем зобов'язання з кредитування; та
 - грошовими потоками, які суб'єкт господарювання очікує одержати в разі отримання позики.
- Б5.5.31 Виконана суб'єктом господарювання оцінка очікуваних кредитних збитків за зобов'язаннями з кредитування має відповідати його очікуванням щодо обсягу отриманих позик за таким зобов'язанням із кредитування, тобто він має розглянути очікувану частку зобов'язання з кредитування, що буде надана протягом 12 місяців від звітної дати під час оцінювання 12-місячних очікуваних кредитних збитків, і очікувану частку зобов'язання з кредитування, що буде вибрана за весь очікуваний строк дії зобов'язання з кредитування під час оцінювання очікуваних кредитних збитків за весь строк дії.
- Б5.5.32 У випадку договору фінансової гарантії суб'єкт господарювання повинен здійснювати платежі лише в разі дефолту боржника згідно з умовами гарантованого інструмента. Таким чином, недоотриманими сумами грошових коштів є очікувані платежі на відшкодування утримувачеві зазначених ним кредитних збитків із вирахуванням будь-яких сум, які суб'єкт господарювання очікує одержати від утримувача, боржника або будь-якої іншої особи. Якщо актив є повністю гарантованим, то оцінка недоотриманих сум грошових коштів за договором фінансової гарантії відповідатиме оцінкам недоотриманих сум грошових коштів за активом, охопленим цією гарантією.
- Б5.5.33 У випадку фінансового активу, що є кредитно-знеціненим станом на звітну дату, але не є придбаним або створеним кредитно-знеціненим фінансовим активом, суб'єкт господарювання оцінює очікувані кредитні збитки як різницю між валовою балансовою вартістю активу та теперішньою вартістю очікуваних майбутніх грошових потоків, дисконтованою за первісною ефективною ставкою відсотка за фінансовим активом. Будь-яке коригування визнається в прибутку або збитку як прибуток або збиток від зменшення корисності.
- Б5.5.34 При оцінюванні резерву під збитки за дебіторською заборгованістю за договором оренди, грошові потоки, що використовуються для визначення очікуваних кредитних збитків, мають відповідати грошовим потокам, що використовуються для оцінювання розміру дебіторської заборгованості згідно з МСФЗ 16 «Оренда».
- Б5.5.35 Суб'єкт господарювання має право застосовувати для оцінювання очікуваних кредитних збитків практичні прийоми, якщо вони відповідають принципам, наведеним у пункті 5.5.17. Прикладом практичного прийому є розрахунок очікуваних кредитних збитків за торговельною дебіторською заборгованістю з використанням матриці забезпечення. Залежно від ситуації суб'єкт господарювання використовує для оцінювання 12-місячних очікуваних кредитних збитків або очікуваних кредитних збитків за весь строк дії за фінансовими активами свій власний історичний досвід кредитних збитків (із внесенням необхідних коригувань згідно з пунктами Б5.5.51–Б5.5.52) за торговельною дебіторською заборгованістю. Матриця забезпечення може, наприклад, визначати фіксовані ставки забезпечення залежно від кількості днів, що минули з моменту визнання торговельної дебіторської заборгованості простроченою (наприклад, 1 відсоток, якщо прострочення немає; 2 відсотки, якщо її прострочено менш ніж на 30 днів; 3 відсотки, якщо її прострочено більш ніж на 30 днів, але менш ніж на 90 днів; 20 відсотків, якщо її прострочено на 90–180 днів тощо). Залежно від диверсифікованості своєї клієнтської бази суб'єкт господарювання використовуватиме відповідні групи, якщо його історичний досвід кредитних збитків указує на значно відмінні закономірності збитків для різних клієнтських сегментів. Прикладами критеріїв, що можуть використовуватись для групування активів, є географічний регіон, вид продукції, рейтинг клієнта, наявність застави або страхування комерційного кредиту, а також вид клієнта (оптовий або роздрібний).

Визначення дефолту

- Б5.5.36 Пункт 5.5.9 вимагає, щоб при з'ясуванні того, чи зазнав значущого зростання кредитний ризик за фінансовим інструментом, суб'єкт господарювання врахував зміну ризику настання дефолту з моменту первісного визнання.

Б5.5.37 При визначенні дефолту в цілях з'ясування ризику настання дефолту суб'єкт господарювання застосовує визначення дефолту, яке відповідає визначенню, використовуваному в цілях внутрішнього управління кредитним ризиком для відповідного фінансового інструмента, а також, якщо це є доцільним, розглядає якісні показники (наприклад, фінансові умови). Однак, при цьому застосовується спростовне припущення про те, що дефолт настає не пізніше, ніж фінансовий актив стане простроченим на 90 днів, якщо суб'єкт господарювання не має обґрунтовано необхідної та підтвердженої інформації, що доводить доцільність застосування критерію з більшою тривалістю прострочення. Визначення дефолту, що використовується в цих цілях, застосовується послідовно до всіх фінансових інструментів, якщо не стане доступною інформація, яка вказує на доцільність застосування іншого визначення дефолту за конкретним фінансовим інструментом.

Період, за який оцінюються очікувані кредитні збитки

Б5.5.38 Згідно з пунктом 5.5.19 максимальний період, за який оцінюються очікувані кредитні збитки, – це максимальний договірний період, протягом якого суб'єкт господарювання є вразливим до кредитного ризику. У випадку зобов'язань із кредитування та договорів фінансової гарантії таким періодом є максимальний договірний період, протягом якого суб'єкт господарювання несе поточне договірне зобов'язання надати кредит.

Б5.5.39 При цьому, згідно з пунктом 5.5.20, деякі фінансові інструменти містять у собі як позику, так і невикористане зобов'язання з кредитування, а передбачена договором здатність суб'єкта господарювання вимагати погашення та скасовувати невикористане зобов'язання не обмежує вразливості суб'єкта господарювання до кредитних збитків самим лише періодом подання відповідного повідомлення за договором. Наприклад, відновлювальні кредити, зокрема, кредитні картки та овердрафти, можуть бути за договором відкликані позикодавцем навіть шляхом подання повідомлення про це за одну добу. Але на практиці позикодавці продовжують надавати кредит протягом довшого періоду й можуть відкликати його після зростання кредитного ризику, а це може бути запізню для запобігання деяким або всім очікуваним кредитним збиткам. Ці фінансові інструменти зазвичай мають такі характеристики, пов'язані з природою фінансового інструмента, способом управління фінансовими інструментами та характером наявної інформації про значуще зростання кредитного ризику:

- (а) фінансові інструменти не мають фіксованого строку або фіксованої структури погашення, і зазвичай мають короткий договірний період скасування (наприклад, один день);
- (б) передбачена договором можливість скасування договору у звичайній щоденній практиці управління фінансовим інструментом не застосовується, а сам договір може бути скасований лише після того, як суб'єкт господарювання дізнається про зростання кредитного ризику на рівні інструмента; і
- (в) управління фінансовими інструментами здійснюється на груповій основі.

Б5.5.40 При визначенні періоду, упродовж якого суб'єкт господарювання, як очікується, буде вразливим до кредитного ризику, причому очікувані кредитні збитки за такий період не будуть компенсовані звичайними заходами суб'єкта господарювання з управління кредитним ризиком, суб'єкт господарювання повинен розглянути такі чинники, як історична інформація та власний досвід щодо

- (а) періоду, протягом якого суб'єкт господарювання був вразливим до кредитного ризику за подібними фінансовими інструментами;
- (б) тривалості періоду до настання дефолтів за подібними фінансовими інструментами після значущого зростання кредитного ризику; і
- (в) заходів з управління кредитним ризиком, яких суб'єкт господарювання, як очікується, може вжити після зростання кредитного ризику за фінансовим інструментом на кшталт зменшення або скасування невибраних лімітів.

Результат, зважений на ймовірність

Б5.5.41 Мета оцінювання очікуваних кредитних збитків не полягає ні в оцінюванні песимістичного сценарію, ні в оцінюванні оптимістичного сценарію. Натомість оцінка очікуваних кредитних збитків завжди має відображати можливість настання кредитних збитків і можливість ненастання кредитних збитків, навіть якщо найімовірнішим результатом є ненастання кредитних збитків.

Б5.5.42 Пункт 5.5.17(а) вимагає того, щоб оцінка очікуваних кредитних збитків відображала об'єктивну та зважену на ймовірність суму, визначену шляхом оцінки певного діапазону можливих результатів. На практиці складний аналіз для цього може й не знадобитись. У деяких випадках може виявитись достатньо відносно простого моделювання без потреби в розробці великої кількості імітацій реалізації

сценаріїв. Наприклад, середні кредитні збитки за великою групою фінансових інструментів зі спільними характеристиками ризику може бути розумно обґрунтованою оцінкою суми, зваженої на ймовірність. В інших ситуаціях, імовірно, доведеться визначити сценарії із зазначенням розміру та строкості грошових потоків у разі матеріалізації певних наслідків, а також оцінкою ймовірності таких результатів. За таких ситуацій очікувані кредитні збитки мають відображати, як мінімум, два наслідки згідно з пунктом 5.5.18.

- Б5.5.43 У тому, що стосується очікуваних кредитних збитків за весь строк дії, суб'єкт господарювання оцінює ризик настання дефолту за фінансовим інструментом протягом його очікуваного строку дії. 12-місячні очікувані кредитні збитки являють собою частку очікуваних кредитних збитків за весь строк дії та відображають недоотримані суми грошових коштів за весь строк дії, що виникнуть у разі настання дефолту протягом 12 місяців після звітної дати (або протягом коротшого строку, якщо очікуваний строк дії фінансового інструмента становить менш ніж 12 місяців), зважені на ймовірність настання такого дефолту. Таким чином, 12-місячні очікувані кредитні збитки не є ні очікуваними кредитними збитками за весь строк дії котрих суб'єкт господарювання зазнає за фінансовими інструментами, за якими, згідно з його прогнозом, протягом наступних 12 місяців матиме місце дефолт, ні недоотриманими сумами грошових коштів, що прогноуються протягом наступних 12 місяців.

Часова вартість грошей

- Б5.5.44 Очікувані кредитні збитки дисконтуються до звітної дати, а не до очікуваної дати дефолту або якоїсь іншої дати, за ефективною ставкою відсотка, визначеною при первісному визнанні, або за наближеною до неї ставкою. Якщо за фінансовим інструментом встановлено змінну ставку відсотка, то очікувані кредитні збитки дисконтуються з використанням ефективною ставки відсотка, визначеної згідно з пунктом Б5.4.5.
- Б5.5.45 У випадку придбаних або створених кредитно-знецінених фінансових активів очікувані кредитні збитки дисконтуються за відкоригованою на кредитний ризик ефективною ставкою відсотка, визначеною при первісному визнанні.
- Б5.5.46 Очікувані кредитні збитки за дебіторською заборгованістю за договорами оренди, дисконтуються за тією самою ставкою дисконту, що використовується для оцінки дебіторської заборгованості за договорами оренди згідно з МСФЗ 16.
- Б5.5.47 Очікувані кредитні збитки за зобов'язанням із кредитування дисконтуються з використанням ефективною ставки відсотка або наближеної до неї ставки, що застосовується під час визнання фінансового активу, спричиненого зобов'язанням із кредитування. Причиною цього є те, що в цілях застосування вимог щодо зменшення корисності фінансовий актив, що визнається після вибірки за зобов'язанням із кредитування, розглядається як продовження такого зобов'язання з кредитування, а не як новий фінансовий інструмент. Отже, очікувані кредитні збитки за фінансовим активом оцінюватимуться з урахуванням первісного кредитного ризику за зобов'язанням із кредитування, починаючи з тієї дати, коли суб'єкт господарювання став стороною в безвідкличному зобов'язанні.
- Б5.5.48 Очікувані кредитні збитки за договорами фінансової гарантії або за зобов'язаннями з кредитування, для яких неможливо визначити ефективну ставку відсотка, дисконтуються шляхом застосування ставки дисконту, що враховує поточні ринкові оцінки часової вартості грошей і ризиків, пов'язаних із грошовими потоками, але лише в тому обсязі, в якому ризики враховуються шляхом коригування ставки дисконту, а не коригування самих недоотриманих сум грошових коштів, що дисконтуються.

Обґрунтовано необхідна та підтверджувана інформація

- Б5.5.49 Під обґрунтовано необхідною та підтверджуваною інформацією в цілях цього Стандарту розуміють інформацію, що доступною на звітну дату без надмірних витрат або зусиль, включаючи інформацію про минулі події, поточні умови та прогнози майбутніх економічних умов. Інформація, доступна в цілях фінансової звітності, вважається такою, що може бути одержана без надмірних витрат або зусиль.
- Б5.5.50 Суб'єкт господарювання не зобов'язаний урахувувати прогнози майбутніх умов за весь очікуваний строк дії фінансового інструмента. Рівень судження, що є необхідним для оцінки очікуваних кредитних збитків, залежить від доступності детальної інформації. У міру розширення горизонту прогнозування детально інформація стає менш доступною, а рівень судження, необхідного для оцінки очікуваних кредитних збитків, зростає. Оцінка очікуваних кредитних збитків не вимагає проведення детального оцінювання за періоди, що знаходяться в далекому майбутньому: на такі періоди суб'єкт господарювання може екстраполювати прогнози, зроблені на основі наявної докладної інформації.
- Б5.5.51 Суб'єктові господарювання немає потреби проводити ретельний пошук інформації, але при цьому він має розглянути всю обґрунтовано необхідну та підтверджувану інформацію, доступну без надмірних

витрат або зусиль, що є доречною для оцінювання очікуваних кредитних збитків, включаючи вплив очікуваних авансових платежів. Використовувана інформація має включати в себе чинники, що враховують специфіку позичальника, загальні економічні умови та оцінку як поточного, так і прогнозного напрямків зміни умов станом на звітну дату. Суб'єкт господарювання має право користуватись різними джерелами даних: як внутрішніми (власними даними суб'єкта господарювання), так і зовнішніми. До можливих джерел даних належать внутрішні дані про досвід кредитних збитків, внутрішні рейтинги, досвід кредитних збитків інших суб'єктів господарювання, а також зовнішні рейтинги, звіти та статистика. Ті суб'єкти господарювання, які не мають джерел власних даних суб'єкта господарювання або мають їх у недостатньому обсязі, мають право використовувати досвід аналогічної групи в роботі з зіставними фінансовими інструментами (або групами фінансових інструментів).

- Б5.5.52** Історична інформація є важливою підставою або базою для оцінювання очікуваних кредитних збитків. Водночас, суб'єкт господарювання коригує історичні дані на кшталт досвіду кредитних збитків на підставі наявних поточних даних для врахування впливу поточних умов та формування власних прогнозів майбутніх умов, що не вплинули на той період, якого стосуються історичні дані, а також для вилучення впливу умов історичного періоду, що не є доречними для майбутніх договірних грошових потоків. У деяких випадках найкращою обгрунтовано необхідною та підтверджуваною інформацією може бути невідкоригована історична інформація, що залежить від характеру історичної інформації та часу її розрахунку, в порівнянні з обставинами станом на звітну дату та характеристиками фінансового інструмента, що розглядається. Оцінки змін в очікуваних кредитних збитках повинні відображати зміни у пов'язаних із ними наявних даних від періоду до періоду й мають узгоджуватися з ними за напрямком (мова йде про зміни в рівнях безробіття, цінах на нерухомість, цінах на товари, стан здійснення платежів або інші чинники, що вказують на кредитні збитки за фінансовим інструментом або за групою фінансових інструментів, а також на величину таких змін). Суб'єкт господарювання регулярно переглядає методику та припущення, що використовуються для оцінювання очікуваних кредитних збитків, щоб зменшити будь-які розбіжності між оцінками та фактичним досвідом кредитних збитків.
- Б5.5.53** При використанні історичних даних про кредитні збитки для оцінювання очікуваних кредитних збитків дуже важливо, щоб інформація про історичні показники кредитних збитків застосовувалась до груп, визначених у спосіб, що відповідає тим групам, результатом спостереження за якими є історичні показники кредитних збитків. Отже, застосований метод дозволяє асоціювати кожен групу фінансових активів із інформацією про досвід кредитних збитків у минулому в групах фінансових активів із подібними характеристиками ризику та з доречними наявними даними, що відображають поточні умови.
- Б5.5.54** Очікувані кредитні збитки відображають власні очікування суб'єкта господарювання щодо кредитних збитків. Водночас, при врахуванні всієї обгрунтовано необхідної та підтверджуваної інформації, що може бути одержана без надмірних витрат або зусиль, суб'єкт господарювання має також розглянути наявну інформацію з ринку про кредитний ризик за конкретним фінансовим інструментом або за аналогічними фінансовими інструментами.

Застава

- Б5.5.55** У цілях оцінювання очікуваних кредитних збитків оцінка очікуваних недоотриманих сум грошових коштів має враховувати грошові потоки, очікувані від застави та інших засобів покращення кредитної якості, що відповідають умовам договору та не визнаються суб'єктом господарювання окремо. Оцінка очікуваних недоотриманих сум грошових коштів за забезпеченням заставою фінансовим інструментом відображає величину та строковість грошових потоків, очікуваних від звернення стягнення на заставу, за вирахуванням витрат на одержання та реалізацію застави, незалежно від того, чи є таке звернення стягнення ймовірним (тобто оцінка очікуваних грошових потоків урахує ймовірність звернення стягнення та пов'язані з ним грошові потоки). Таким чином, будь-які грошові потоки, очікувані від реалізації застави після завершення строку дії договору, підлягають урахуванню в цьому аналізі. Будь-яка застава, одержана внаслідок звернення стягнення, не визнається як актив, окремий від забезпеченого заставою фінансового інструмента, якщо вона не задовольняє відповідним критеріям визнання активу, встановленим цим Стандартом або іншими стандартами.

Перекласифікація фінансових активів (розділ 5.6)

- Б5.6.1** Якщо суб'єкт господарювання проводить перекласифікацію фінансових активів згідно з пунктом 4.4.1, то пункт 5.6.1 вимагає, щоб перекласифікація застосовувалась перспективно, починаючи з дати перекласифікації. Визначення ефективної ставки відсотка при первісному визнанні є обов'язковим як для категорії, що оцінюються за амортизованою собівартістю, так і для категорії, що оцінюється за

справедливою вартістю через інший сукупний дохід. Обидві оцінювані категорії вимагають також однакового застосування вимог щодо зменшення корисності. Отже, коли суб'єкт господарювання здійснює перекласифікацію фінансового активу між категорією тих, що оцінюються за амортизованою собівартістю, і категорією тих, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід:

- (а) визнання процентного доходу не змінюється, а отже суб'єкт господарювання продовжує використовувати ту саму ефективну ставку відсотка;
- (б) оцінка очікуваних кредитних збитків не зміниться, оскільки в обох оцінюваних категоріях застосовується однаковий підхід до зменшення корисності. Водночас, якщо фінансовий актив перекласифіковується з категорії тих, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, в категорію тих, що оцінюються за амортизованою собівартістю, то визнається резерв під збитки як коригування валової балансової вартості фінансового активу, починаючи з дати перекласифікації. Якщо фінансовий актив перекласифіковується з категорії тих, що оцінюються за амортизованою собівартістю, в категорію тих, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, то визнання резерву під збитки припиняється (а отже, він більше не визнаватиметься як коригування валової балансової вартості), але натомість в іншому сукупному доході визнається накопичена сума зменшення корисності (в такому самому розмірі), яка розкриватиметься, починаючи з дати перекласифікації.

Б5.6.2 Водночас, суб'єкт господарювання не зобов'язаний окремо визнавати процентний дохід або прибуток чи збиток від зменшення корисності за фінансовим активом, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток. Отже, коли суб'єкт господарювання перекласифіковує фінансовий актив із категорії тих, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, то ефективна ставка відсотка визначається на підставі справедливої вартості активу станом на дату перекласифікації. Крім того, в цілях застосування розділу 5.5 до фінансового активу, починаючи з дати перекласифікації, дата перекласифікації вважається датою першого визнання.

Прибутки та збитки (розділ 5.7)

- Б5.7.1** Пункт 5.7.5 дозволяє суб'єктові господарювання на власний розсуд прийняти безвідкличне рішення про відображення в іншому сукупному доході змін у справедливій вартості інвестиції в інструмент власного капіталу, що не утримується для торгівлі. Таке рішення приймається на рівні кожного інструмента (тобто кожної акції). Відповідні суми, відображені в іншому сукупному доході, після цього в прибуток або збиток не передаються. Натомість суб'єкт господарювання має право передати кумулятивний прибуток або збиток у власному капіталі. Дивіденди на такі інвестиції визнаються в прибутку або збитку згідно з пунктом 5.7.6 крім випадків, коли дивіденди явно являють собою відшкодування частини собівартості інвестицій.
- Б5.7.1А** Якщо пункт 4.1.5 не застосовується, то пункт 4.1.2А вимагає здійснення оцінки фінансового активу за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, якщо договірні умови фінансового активу спричиняють грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частину основної суми, а актив утримується в рамках бізнес-моделі, мета якої досягається як шляхом одержання договірних грошових потоків, так і шляхом продажу фінансових активів. Ця оціночна категорія визнає інформацію в прибутку або збитку так, ніби фінансовий актив оцінюється за амортизованою собівартістю, тоді як фінансовий актив оцінюється у звіті про фінансовий стан за справедливою вартістю. Прибутки або збитки, крім тих, що визнаються в прибутку або збитку згідно з пунктами 5.7.10–5.7.11, визнаються в іншому сукупному доході. При припиненні визнання цих фінансових активів кумулятивні прибутки або збитки, що були раніше визнані в іншому сукупному доході, перекласифікуються в прибуток або збиток. Це є відображенням прибутку або збитку, який було б визнано в прибутку або збитку після припинення визнання, якби фінансовий актив оцінювався за амортизованою собівартістю.
- Б5.7.2** Суб'єкт господарювання застосовує МСБО 21 до тих фінансових активів і фінансових зобов'язань, які є монетарними статтями згідно з МСБО 21 та виражені в іноземній валюті. МСБО 21 установлює обов'язковість визнання прибутку чи збитку від курсових різниць за монетарними активами та монетарними зобов'язаннями в прибутку або збитку. Виняток становить монетарна стаття, призначена інструментом хеджування в хеджуванні грошових потоків (див. пункт 6.5.11), хеджування чистої інвестиції (див. пункт 6.5.13) або хеджуванні справедливої вартості інструмента власного капіталу, щодо якого суб'єкт господарювання прийняв рішення про відображення змін у справедливій вартості у складі іншого сукупного доходу згідно з пунктом 5.7.5 (див. пункт 6.5.8).
- Б5.7.2А** У цілях визнання прибутку чи збитку від курсових різниць за МСБО 21 фінансовий актив, що оцінюється за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 4.1.2А,

вважається монетарною статтею. Відповідно, такий фінансовий актив вважається активом, що оцінюється за амортизованою собівартістю в іноземній валюті. Курсові різниці за амортизованою собівартістю визнаються в прибутку або збитку, а інші зміни в балансовій вартості визнаються згідно з пунктом 5.7.10.

- Б5.7.3 Пункт 5.7.5 дозволяє суб'єктові господарювання на власний розсуд прийняти безвідкличне рішення про відображення в іншому сукупному доходу наступних змін у справедливій вартості конкретних інвестицій в інструменти власного капіталу. Така інвестиція не є монетарною статтею. Отже, прибуток або збиток відображений в іншому сукупному доході згідно з пунктом 5.7.5, включає в себе будь-яку складову, пов'язану з валютним курсом.
- Б5.7.4 За наявності відносин хеджування між непохідним монетарним активом і непохідним монетарним зобов'язанням зміни у валютному компоненті таких фінансових інструментів відображаються в прибутку або збитку.

Зобов'язання, призначені як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток

- Б5.7.5 Якщо суб'єкт господарювання призначає фінансове зобов'язання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, він має з'ясувати, чи відображення впливу змін у кредитному ризику в іншому сукупному доході створить або збільшить неузгодженість обліку в прибутку або збитку. Неузгодженість в обліку буде створена або зросте в тому разі, якщо відображення впливу змін у кредитному ризику за зобов'язанням в іншому сукупному доході призведе до більшої неузгодженості в прибутку або збитку, ніж у випадку відображення цих сум у прибутку або збитку.
- Б5.7.6 Для того, щоб це з'ясувати, суб'єкт господарювання має оцінити, чи він очікує згортання впливу змін у кредитному ризику за зобов'язанням у прибутку або збитку зі змінами у справедливій вартості іншого фінансового інструмента, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток. Таке очікування має ґрунтуватись на економічному зв'язку між характеристиками зобов'язання та характеристиками іншого фінансового інструмента.
- Б5.7.7 Таке визначення здійснюється при первісному визнанні й не переоцінюється. У суто практичних цілях суб'єктові господарювання немає потреби розглядати всі активи та зобов'язання, що спричиняють неузгодженість обліку, в один і той самий час. Обґрунтована затримка допускається, якщо очікується, що відбудуться будь-які операції, які залишаються. Суб'єкт господарювання зобов'язаний послідовно застосовувати свою методику з'ясування того, чи відображення впливу змін у кредитному ризику за зобов'язанням в іншому сукупному доході створить або збільшить неузгодженість обліку в прибутку або збитку. Водночас, суб'єкт господарювання має право використовувати різні методики в тому разі, якщо між характеристиками зобов'язань, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, та характеристиками інших фінансових інструментів склались різні економічні зв'язки. МСФЗ 7 вимагає від суб'єкта господарювання розкриття в примітках до фінансової звітності якісної інформації про свою методику, використану для з'ясування цього.
- Б5.7.8 Якщо така неузгодженість буде створена або збільшена, суб'єкт господарювання зобов'язаний відобразити всі зміни у справедливій вартості (в тому числі, вплив змін у кредитному ризику за зобов'язанням) у прибутку або збитку. Якщо ж такої неузгодженості створено або збільшено не буде, то суб'єкт господарювання зобов'язаний відобразити вплив змін у кредитному ризику за зобов'язанням в іншому сукупному доходу.
- Б5.7.9 Суми, представлені в іншому сукупному доході, згодом не повинні передаватись у прибуток або збиток. Натомість суб'єкт господарювання має право передати кумулятивний прибуток або збиток у власному капіталі.
- Б5.7.10 У поданому нижче прикладі описано ситуацію, в якій у прибутку або збитку виникла б неузгодженість обліку, якби вплив змін у кредитному ризику за зобов'язанням було відображено в іншому сукупному доході. Іпотечний банк надає позики клієнтам і фінансує ці позики за рахунок продажу на ринку облігацій із відповідними характеристиками (наприклад, сумою заборгованості, профілем погашення, строком і валютою). Договірні умови позики дозволяють позичальникові за іпотечною позикою погасити її достроково (тобто виконати своє зобов'язання перед банком) шляхом викупу відповідної облігації за справедливою вартістю на ринку та здійснення її поставки в іпотечний банк. Унаслідок цього права на договірне дострокове погашення при погіршенні кредитної якості облігації (а отже й зменшенні справедливої вартості зобов'язання іпотечного банку) справедлива вартість кредитного активу іпотечного банку теж знижується. Зміна у справедливій вартості активу відображає договірне право позичальника за іпотечною позикою достроково погасити її шляхом викупу основної облігації за справедливою вартістю (котра в наведеному прикладі знизилась) і здійснення поставки облігації в іпотечний банк. Отже, вплив змін у кредитному ризику за зобов'язанням (облігацією) згортається в

прибутку або збитку з відповідною зміною у справедливій вартості фінансового активу (позики). Якби вплив змін у кредитному ризику за зобов'язанням було відображено в іншому сукупному доході, то в прибутку або збитку виникла б неузгодженість обліку. Таким чином, іпотечний банк повинен відображати всі зміни у справедливій вартості зобов'язання (включаючи вплив змін у кредитному ризику зобов'язання) в прибутку або збитку.

- Б5.7.11 У прикладі, наведеному в пункті Б5.7.10, існує договірний зв'язок між впливом змін у кредитному ризику за зобов'язанням та змінами у справедливій вартості фінансового активу (внаслідок наявності в позичальника за іпотечною позикою договірного права на дострокове погашення позики шляхом викупу облігації за справедливою вартістю та здійснення її поставки в іпотечний банк). Водночас, неузгодженість обліку може виникати й за відсутності договірного зв'язку.
- Б5.7.12 У цілях застосування вимог пунктів 5.7.7 та 5.7.8 неузгодженість обліку не виникає винятково внаслідок застосування суб'єктом господарювання певного методу оцінювання для визначення впливу змін у кредитному ризику за зобов'язанням. Неузгодженість обліку в прибутку або збитку виникне лише в тому разі, коли очікується, що вплив змін у кредитному ризику за зобов'язанням (згідно з визначенням, поданим у МСФЗ 7) буде згорнуто зі змінами у справедливій вартості іншого фінансового інструмента. Неузгодженість, яка виникає винятково внаслідок застосування методу оцінювання (тобто через те, що суб'єкт господарювання не визначає окремо (не ізолює) зміни в кредитному ризику за зобов'язанням від деяких інших змін у його справедливій вартості), не впливає на визначення, передбачені пунктами 5.7.7 і 5.7.8. Наприклад, суб'єкт господарювання може не ізолювати змін у кредитному ризику за зобов'язанням від змін у ризику ліквідності. Якщо суб'єкт господарювання відображає спільний вплив обох чинників в іншому сукупному доході, то може виникнути неузгодженість, викликана можливістю включення змін у ризику ліквідності до оцінки справедливої вартості фінансових активів суб'єкта господарювання, і тоді вся зміна справедливої вартості таких активів подається в прибутку або збитку. Водночас, така неузгодженість виникає внаслідок неточності оцінювання, а не відносин згортання, описаних у пункті Б5.7.6, а отже вона не впливає на визначення, передбачені пунктами 5.7.7 і 5.7.8.

Значення «кредитного ризику (пункти 5.7.7 і 5.7.8)

- Б5.7.13 МСФЗ 7 визначає кредитний ризик таким чином: «Ризик того, що одна сторона контракту про фінансовий інструмент не зможе виконати зобов'язання і це буде причиною виникнення фінансового збитку іншої сторони». Вимога, встановлена пунктом 5.7.7(a), стосується ризику невиконання емітентом цього конкретного зобов'язання. Воно може й не стосуватись кредитоспроможності емітента. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання видає забезпечене заставою зобов'язання та незабезпечене заставою зобов'язання, які за рештою характеристик є ідентичними, то кредитний ризик за цими двома зобов'язаннями буде різним, навіть якщо їх видано одним і тим самим суб'єктом господарювання. Кредитний ризик за забезпеченим заставою зобов'язанням буде меншим від кредитного ризику за незабезпеченим заставою зобов'язанням. Кредитний ризик за забезпеченим заставою зобов'язанням може бути близьким до нуля.
- Б5.7.14 У цілях застосування вимоги, встановленої пунктом 5.7.7(a), кредитний ризик відрізняється від ризику ефективності конкретного активу. Ризик ефективності конкретного активу не має зв'язку з ризиком невиконання суб'єктом господарювання певного зобов'язання; натомість він пов'язаний із ризиком низької (або нульової) ефективності певного активу або групи активів.
- Б5.7.15 Нижче подано приклади ризику ефективності конкретного активу:
- (а) зобов'язання з ознакою прив'язки до паю, за яким сума, належна інвесторам, визначається в договорі на основі показників ефективності зазначених активів. Вплив цієї ознаки прив'язки до паю на справедливу вартість зобов'язання – це ризик ефективності конкретного активу, а не кредитний ризик;
 - (б) зобов'язання, видане структурованим суб'єктом господарювання з описаними нижче характеристиками. Суб'єкт господарювання є юридично ізольованим таким чином, що активи в суб'єкті господарювання мають цільове призначення («огорожені») винятково на користь його інвесторів навіть у разі банкрутства. Суб'єкт господарювання не проводить жодних інших операцій, а активи в суб'єкті господарювання не можуть бути надані в заставу. Суми належать до виплати інвесторам суб'єкта господарювання лише за умови спричинення «огороженими» активами грошових потоків. Таким чином, зміни у справедливій вартості зобов'язання відображають, насамперед, зміни у справедливій вартості активів. Вплив показників ефективності активів на справедливу вартість зобов'язання є ризиком ефективності конкретного активу, а не кредитним ризиком.

Визначення впливу змін у кредитному ризику

- Б5.7.16 У цілях застосування вимоги, встановленої пунктом 5.7.7(а), суб'єкт господарювання визначає суму зміни у справедливій вартості фінансового зобов'язання, що може бути віднесена на зміни в кредитному ризику за таким зобов'язанням:
- (а) або як суму зміни у його справедливій вартості, що не може бути віднесена на зміни в умовах ринку, що спричиняють ринковий ризик (див. пункти Б5.7.17 та Б5.7.18);
 - (б) або з використанням альтернативного методу, який, на погляд суб'єкта господарювання, достовірніше відображає суму зміни у справедливій вартості зобов'язання, що може бути віднесена на зміни в кредитному ризику за ним.
- Б5.7.17 До змін у ринкових умовах, що спричиняють ринковий ризик, належать зміни в еталонній ставці відсотка, ціні фінансового інструмента іншого суб'єкта господарювання, ціні товару, курсі валюти або індексі цін чи ставок.
- Б5.7.18 Якщо єдино значимими доречними змінами в ринкових умовах для зобов'язання є зміни в (еталонній) ставці відсотка, встановленій за результатами спостереження, то суму, передбачену пунктом Б5.7.16(а), можна оцінити в такий спосіб:
- (а) спочатку суб'єкт господарювання розраховує внутрішню ставку доходності зобов'язання на початок періоду з використанням справедливої вартості зобов'язання та договірних грошових потоків зобов'язання станом на початок періоду. Він відраховує з цієї ставки доходності (еталонну) ставку відсотка, визначену за результатами спостережень, станом на початок періоду для того, щоб визначити пов'язаний із інструментом компонент внутрішньої ставки доходності;
 - (б) після цього суб'єкт господарювання розраховує теперішню вартість грошових потоків, пов'язаних із зобов'язанням, на основі договірних грошових потоків за цим зобов'язанням станом на кінець періоду та ставки дисконту, яка дорівнює сумі (і) (еталонної) ставки відсотка, визначеної за результатом спостереження, станом на кінець періоду і (ii) визначеного в пункті (а) пов'язаного з інструментом компонента внутрішньої ставки доходності;
 - (в) різниця між справедливою вартістю зобов'язання станом на кінець періоду та сумою, визначеною в пункті (б), є зміною у справедливій вартості, що не може бути віднесена на зміни в (еталонній) ставці відсотка, визначеній за результатом спостереження. Цю суму слід відобразити в іншому сукупному доході згідно з пунктом 5.7.7(а).
- Б5.7.19 У прикладі, поданому в пункті Б5.7.18, прийняте припущення про те, що зміни у справедливій вартості, породжені іншими чинниками, ніж зміни в кредитному ризику за інструментом або зміни в (еталонній) ставці відсотка, визначеній за результатом спостереження, є незначними. Описаний метод буде непридатним, якщо зміни у справедливій вартості внаслідок впливу інших чинників є значними. У таких випадках суб'єкт господарювання зобов'язаний застосувати альтернативний метод, який точніше оцінює вплив змін на кредитний ризик за зобов'язанням (див. пункт Б5.7.16(б)). Наприклад, якщо інструмент, що розглядається в наведеному прикладі, містить вбудований похідний інструмент, зміна у справедливій вартості вбудованого похідного інструмента виключається при визначенні суми, що відображається в іншому сукупному доході згідно з пунктом 5.7.7(а).
- Б5.7.20 Як і в усіх оцінках за справедливою вартістю, метод оцінювання, що використовується суб'єктом господарювання, для визначення частки зміни у справедливій вартості зобов'язання, що може бути віднесена на зміни в кредитному ризику за ним, має максимально використовувати відповідні відкриті вхідні дані, і мінімально – закриті вхідні дані.

Облік хеджування (глава 6)**Інструменти хеджування (розділ 6.2)****Кваліфіковані інструменти**

- Б6.2.1 Похідні інструменти, вбудовані в гібридні договори, які не обліковуються окремо, не можуть призначатись окремими інструментами хеджування.
- Б6.2.2 Власні інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання не є фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями суб'єкта господарювання, а отже й не можуть призначатись інструментами хеджування.

- Б6.2.3 У випадку хеджування валютного ризику компонент непохідного фінансового інструмента, пов'язаний із валютним ризиком, визначається згідно з МСБО 21.

Продані опціони

- Б6.2.4 Цей Стандарт не обмежує кола обставин, за яких похідний інструмент, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, може бути призначений інструментом хеджування, окрім деяких проданих опціонів. Проданий опціон не кваліфікується як інструмент хеджування, якщо його не призначено здійснювати залік із купленим опціоном, включаючи опціон, вбудований в інший фінансовий інструмент (наприклад, проданий опціон «кол», що використовується для хеджування зобов'язання, яке може бути виконане достроково).

Призначення інструментів хеджування

- Б6.2.5 У випадку інших операцій хеджування, крім хеджування валютного ризику, якщо суб'єкт господарювання призначає інструментом хеджування непохідний фінансовий актив або непохідне фінансове зобов'язання, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, він має право призначити лише непохідний фінансовий інструмент в цілому або його пропорційну частку.
- Б6.2.6 Окремий інструмент хеджування може бути призначений інструментом хеджування від кількох видів ризику за наявності окремого призначення інструмента хеджування та наявності різних позицій ризику як об'єктів хеджування. Об'єкти хеджування можуть брати участь у різних відносинах хеджування.

Об'єкти хеджування (розділ 6.3)

Кваліфіковані об'єкти

- Б6.3.1 Тверде зобов'язання про придбання бізнесу в рамках об'єднання бізнесу може бути об'єктом хеджування, окрім валютного ризику, оскільки хеджування інших ризиків не піддається конкретному визначенню та оцінюванню. Ці інші ризики є загальними ризиками бізнесу.
- Б6.3.2 Інвестиція, що обліковується за методом участі в капіталі, не може бути об'єктом хеджування в рамках хеджування справедливої вартості. Причиною цього є те, що метод участі в капіталі визнає в прибутку або збитку належну інвесторові частку прибутку або збитку об'єкту інвестиції, а не зміни у справедливій вартості інвестиції. З подібної причини інвестиція в консолідоване дочірнє підприємство не може бути об'єктом хеджування в хеджуванні справедливої вартості. Причиною цього є те, що консолідація визнає в прибутку або збитку прибуток або збиток дочірнього підприємства, а не зміни у справедливій вартості інвестиції. Хеджування чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю відрізняється від описаного вище тим, що воно хеджує вразливість до валютного ризику та не є хеджуванням справедливої вартості змін у вартості інвестиції.
- Б6.3.3 Пункт 6.3.4 дозволяє суб'єктові господарювання призначити об'єктами хеджування сукупну вразливість, що поєднують у собі вразливість до ризику, і похідний інструмент. При призначенні такого об'єкта хеджування суб'єкт господарювання оцінює, чи поєднає у собі сукупну вразливість до ризику, із похідним інструментом, внаслідок чого породжується інша сукупна вразливість до ризику, управління якою здійснюється як однією вразливістю до конкретного ризику (або ризиків). У такому разі суб'єкт господарювання має право призначити об'єкт хеджування на сукупній вразливості до ризику. Наприклад:
- (а) Суб'єкт господарювання має право хеджувати певну кількість високоймовірних закупівель кави що відбудуться через 15 місяців по відношенню до цінового ризику (на основі доларів США) з використанням 15-місячного ф'ючерсного контракту на каву. Високоймовірні закупівлі кави та укладення ф'ючерсного контракту на каву в об'єднанні може розглядатись з метою управління ризиком як 15-місячна вразливість до валютного ризику фіксованої суми в доларах США (наприклад, як будь-який відтік грошових коштів у доларах США у фіксованому розмірі через 15 місяців);
 - (б) суб'єкт господарювання має право хеджувати валютний ризик на весь строк дії 10-річного боргового інструменту з фіксованою ставкою, вираженого в іноземній валюті. Однак, суб'єкту господарювання необхідно забезпечити вразливість з фіксованою ставкою у своїй функціональній валюті лише на короткострокову чи середньострокову перспективу (скажімо, два роки) і вразливість із плаваючою ставкою у своїй функціональній валюті на весь залишок часу до погашення. Наприкінці кожного з дворічних інтервалів (тобто, на дворічній поновлювальній основі) суб'єкт господарювання фіксує вразливість до зміни

ставки відсотка на два наступних роки (якщо рівень процентів є таким, що суб'єкт господарювання бажає зафіксувати ставки відсотка). У такій ситуації суб'єкт господарювання має право укласти 10-річний міжвалютний процентний своп, зі змінною ставкою відсотка з фіксованою на плаваючу, який передбачає обмін боргового інструменту в іноземній валюті з фіксованою ставкою відсотка на вразливість до ризику, зі змінною ставкою відсотка у функціональній валюті. На це накладається дворічний процентний своп, котрий (на основі функціональної валюти) обмінює борговий інструмент зі змінною ставкою відсотка на борговий інструмент із фіксованою ставкою. Фактично, борговий інструмент в іноземній валюті за фіксованою ставкою та 10-річний міжвалютний процентний своп з плаваючою ставкою відсотка з фіксованою на плаваючу у поєднанні розглядаються з точки зору управління ризиком як 10-річна вразливість до ризику, зі змінною ставкою у функціональній валюті.

Б6.3.4 У разі призначення об'єкта хеджування на основі сукупної вразливості до ризику, суб'єкт господарювання розглядає спільний вплив об'єктів, із яких складається сукупна вразливість до ризику у цілях оцінки аналізу ефективності хеджування та оцінювання неефективності хеджування. Водночас, об'єкти, що становлять сукупне вкладення й надалі обліковуються окремо. Це означає, що, наприклад:

- (а) похідні інструменти, що є частиною сукупної вразливості, визнаються як окремі активи або зобов'язання, що оцінюються за справедливою вартістю; та
- (б) якщо між об'єктами, з яких складається сукупна вразливість, призначаються відносини хеджування, то порядок урахування похідного інструмента у складі сукупної вразливості має відповідати призначенню зазначеного похідного інструмента як інструмента хеджування на рівні сукупної вразливості. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання виключає форвардний елемент–похідного інструмента з його визначення як інструмента хеджування для відносин хеджування між статтями, з яких складається сукупна вразливість, то він має також виключити форвардний елемент при врахуванні такого похідного інструмента як об'єкта хеджування в якості частини сукупної вразливості. В іншому випадку сукупна вразливість включає в себе похідний інструмент: або в повному обсязі, або його частку.

Б6.3.5 У пункті 6.3.6 зазначено, що в консолідованій фінансовій звітності валютний ризик за високоюмовірною прогнозованою внутрішньогруповою операцією може бути кваліфікований як об'єкт хеджування в хеджуванні грошових потоків, якщо таку операцію виражено в іншій валюті, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання, що здійснює таку операцію, а валютний ризик вплине на консолідований прибуток або збиток. З цією метою суб'єктом господарювання може бути материнська, дочірня, асоційована компанія, спільна діяльність або філія. Якщо валютний ризик у прогнозованій внутрішньогруповій операції не впливає на консолідований прибуток або збиток, то внутрішньогрупова операція не може бути кваліфікована як об'єкт хеджування. Так зазвичай буває у випадку виплат роялті, процентів або плати за управління між членами однієї й тієї самої групи за відсутності відповідної зовнішньої операції. Водночас, якщо валютний ризик прогнозованої внутрішньогрупової операції впливатиме на консолідований прибуток або збиток, то внутрішньогрупова операція може бути кваліфікована як об'єкт хеджування. Прикладом цього є прогнозована купівля або продаж запасів між членами однієї й тієї самої групи, якщо здійснюється також подальший продаж запасів стороні, що не належить до групи. Подібним чином, прогнозований внутрішньогруповий продаж механізмів та обладнання суб'єктом господарювання зі складу групи, що виробив їх, суб'єктові господарювання зі складу групи, що користуватиметься механізмами та обладнанням у своїй діяльності, може вплинути на консолідований прибуток або збиток. Це може трапитись, наприклад, через амортизацію механізмів та обладнання суб'єктом господарювання, що є покупцем, а первісно визнана сума вартості механізмів та обладнання суб'єктом господарювання, що є продавцем, прогнозована внутрішньогрупова операція виражена в іншій валюті, що не збігається з функціональною валютою суб'єкта господарювання, який є покупцем.

Б6.3.6 Якщо хеджування прогнозованої внутрішньогрупової операції кваліфікується для обліку хеджування, то будь-який прибуток або збиток визнається в іншому сукупному доході та вираховується з нього згідно з пунктом 6.5.11. Відповідний період або періоди, протягом яких валютний ризик хеджованої операції впливає на прибуток або збиток – це період, у який він впливає на консолідований прибуток або збиток.

Призначення об'єктів хеджування

Б6.3.7 Компонентом є об'єкт хеджування, що є меншим, ніж об'єкт у цілому. Таким чином, компонент відображає лише частину ризиків об'єкта, частиною якого він є, або відображає ризики лише певною мірою (наприклад, при призначенні пропорційної частки об'єкта).

Складові ризику

- Б6.3.8 Компонент ризику має бути придатним для окремої ідентифікації компонентом фінансового або нефінансового об'єкта, щоб бути прийнятним для призначення об'єктом хеджування, причому зміни в грошових потоках або справедливій вартості об'єкта, що можуть бути віднесені на зміни в такому компоненті ризику, мають бути придатними для достовірної оцінки.
- Б6.3.9 При визначенні того, які компоненти ризику кваліфікуються для призначення об'єктом хеджування, суб'єкт господарювання оцінює такі компоненти ризику в контексті конкретної структури ринку, з якою пов'язані ризики і в якій відбувається діяльність із хеджування. Для такого визначення необхідна оцінка доречних фактів та обставин, які є різними залежно від ризику та ринку.
- Б6.3.10 При призначенні компонентів ризику об'єктами хеджування суб'єкт господарювання з'ясовує, чи компоненти ризику визначено в явний спосіб у договорі (передбачені договором компоненти ризику) або чи вони неявним чином присутні у справедливій вартості або грошових потоках об'єкта, частиною якого вони є (не передбачені договором компоненти ризику). Не передбачені договором компоненти ризику можуть бути пов'язані з об'єктами, що не є договором (наприклад, із прогнозованими операціями), або договорами, які не визначають компонент у явний спосіб (наприклад, тверде зобов'язання, в якому зазначено лише одну єдину ціну, а не формулу ціноутворення, в якій ураховуються різні базові показники). Наприклад:
- (а) Суб'єкт господарювання А уклав довгостроковий договір про постачання природного газу, ціна якого визначається за визначеною в договорі формулою, що посиляється на ціні на товари та інші чинники (наприклад, ціни на газойль, мазут, а також інші компоненти на кшталт витрат на транспортування). Суб'єкт господарювання А хеджує компонент зазначеного договору постачання, пов'язаний із ціною на газойль, використовуючи форвардний контракт на газойль. Оскільки компонент газойлю передбачено умовами договору постачання, він є передбаченим договором компонентом ризику. Таким чином, беручи до уваги формулу ціноутворення, суб'єкт господарювання А доходить висновку про те, що вразливість до ціни на газойль може бути ідентифікована окремо. При цьому існує ринок форвардних контрактів на газойль. Отже, суб'єкт господарювання А доходить висновку про можливість достовірної оцінки вразливості до ціни на газойль. Із цього випливає, що вразливість до ціни на газойль за договором постачання є компонентом ризику, що є прийнятним для призначення об'єктом хеджування.
 - (б) Суб'єкт господарювання Б хеджує свої майбутні закупівлі кави на основі власного прогнозу виробництва. Хеджування розпочинається не раніше, ніж за 15 місяців до доставки частини прогнозованого обсягу постачання. Суб'єкт господарювання Б з часом збільшує хеджований обсяг (у міру наближення дати доставки). Суб'єкт господарювання Б використовує для управління своїм ризиком ціни на каву два різних види договорів:
 - (і) біржові ф'ючерсні контракти на каву; та
 - (іі) договори поставки кави сорту арабіка з Колумбії з доставкою на конкретний виробничий майданчик. Ціна за тону кави в цих договорах базується на ціні біржового ф'ючерсного контракту на каву з додаванням фіксованої цінової різниці, а також змінної плати за послуги логістики згідно з формулою ціноутворення. Договір поставки кави – це договір, що підлягає виконанню, згідно з яким суб'єкт господарювання Б приймає фактичну поставку кави.

Укладання договорів поставки кави, які стосуються кави цього річного врожаю, дає суб'єктові господарювання Б змогу зафіксувати цінову різницю між ціною на фактично придбану каву певної якості (арабіка з Колумбії) та ціною на каву тієї якості, що використовується як еталон для визначення ціни біржового ф'ючерсного контракту. Водночас, договорів поставки кави врожаю наступного року ще немає, тому відповідну цінову різницю зафіксувати неможливо. Суб'єкт господарювання Б використовує біржові ф'ючерсні контракти на каву для хеджування того компоненту свого ризику зміни ціни на каву за поставками цього річного врожаю та врожаю наступного року, що пов'язаний із кавою еталонної якості. Суб'єкт господарювання з'ясовує, що він є вразливим до трьох різних ризиків: ризику зміни ціни на каву еталонної якості; ризик зміни ціни на каву, що відображає різницю (спред) між ціною на каву еталонної якості та на фактично одержану каву сорту арабіка з Колумбії; а також змінні витрати на послуги логістики. У тому, що стосується поставок кави цього річного врожаю, після укладення договору поставки кави суб'єктом господарювання Б ризик зміни ціни на каву еталонної якості стає визначеним договором компонентом ризику, оскільки формула ціноутворення передбачає здійснення індексації по відношенню до ціни біржових ф'ючерсних контрактів на каву. Суб'єкт господарювання Б доходить висновку про те, що цей компонент ризику може бути ідентифікований окремо й

достовірно оцінений. У тому, що стосується поставок кави врожаю наступного року, суб'єкт господарювання Б ще не уклав договорів поставки (тобто ці поставки є прогнозованими операціями). З огляду на це, ризик зміни ціни на каву еталонної якості є не передбаченим договором компонентом ризику. У проведеному суб'єктом господарювання Б аналізі структури ринку враховано, як установлюється ціна на потенційні поставки одержаної ним кави. Таким чином, на підставі аналізу структури ринку суб'єкт господарювання Б доходить висновку про те, що прогнозні операції також містять у собі ризик зміни ціни на каву еталонної якості, що є компонентом ризику, який може бути окремо ідентифікований та достовірно визначений, незважаючи на те, що його не визначено договором. Отже, суб'єкт господарювання Б має право призначити відносини хеджування на основі компонентів ризику (для ризику зміни ціни на каву еталонної якості) як для договорів поставки кави, так і для прогнозованих операцій.

- (в) Суб'єкт господарювання В хеджує частину своїх майбутніх закупівель авіаційного палива на підставі власного прогнозу його споживання на строк до 24 місяців до поставки та збільшує хеджований обсяг із часом. Суб'єкт господарювання В хеджує зазначену вразливість із використанням договорів різних типів залежно від часового горизонту хеджування, що впливає на ліквідність ринку похідних інструментів. При роботі з довгими часовими горизонтами (12–24 місяці) суб'єкт господарювання В використовує договори поставки сирої нафти, оскільки лише вони мають достатню ліквідність на ринку. При роботі з часовими горизонтами від 6 до 12 місяців суб'єкт господарювання В використовує похідні контракти на газойль, оскільки вони мають достатню ліквідність. При роботі з часовими горизонтами до шести місяців суб'єкт господарювання В використовує контракти на авіаційне паливо. Виконаний суб'єктом господарювання В аналіз структури ринку нафти та нафтопродуктів, а також виконана ним оцінка доречних фактів та обставин показали таке:
- (і) Суб'єкт господарювання В працює в географічному регіоні, в якому за еталон якості сирої нафти прийнято сорт Brent. Ціна на сиру нафту – це еталон, що впливає на ціну різних продуктів нафтопереробки як основної сировини для їх виробництва. Ціна на газойль – це еталон ціни на нафтопродукти, який використовується як базовий показник цін на нафтові дистилати. Це знаходить своє відображення у видах похідних фінансових інструментів для ринків сирої нафти та нафтопродуктів у тому середовищі, в якому працює суб'єкт господарювання В, зокрема:
- еталонний ф'ючерсний контракт на сиру нафту (сиру нафту сорту Brent);
 - еталонний ф'ючерсний контракт на газойль, який використовується як базовий показник для визначення цін на дистилати: зокрема, спредові похідні інструменти на авіаційне паливо покривають різницю в цінах на авіаційне паливо та на газойль, прийнятий за еталон; а також
 - еталонний похідний інструмент «крек-спред» на переробку газойлю (тобто похідний інструмент на різницю в цінах на сиру нафту та на газойль – тобто на маржу нафтопереробки), що індексується за ціною на сиру нафту сорту Brent;
- (ii) ціна на продукти нафтопереробки не залежить від того, сиру нафту якого саме сорту було перероблено на конкретному нафтопереробному заводі, оскільки ці нафтопродукти (зокрема, газойль або авіаційне паливо) є стандартизованою продукцією.

На цій підставі суб'єкт господарювання В доходить висновку про те, що ціновий ризик його закупівель авіаційного палива включає в себе компонент ризику зміни цін на сиру нафту, визначену для сирої нафти сорту Brent, і компонент ризику зміни ціни на газойль, незважаючи на те, що ні сиру нафту, ні газойль не згадано в жодній контрактній угоді. Суб'єкт господарювання доходить висновку про те, що ці два компоненти ризику можуть бути окремо ідентифіковані та достовірно оцінені, незважаючи на відсутність їх визначення в договорі. Таким чином, суб'єкт господарювання В має право призначити відносини хеджування для прогнозованих закупівель авіаційного палива на основі компонентів ризику (для сирої нафти та для газойлю). Цей аналіз також означає, що в разі, наприклад, використання суб'єктом господарювання В похідних інструментів на сиру нафту сорту West Texas Intermediate (WTI) зміни в різниці цін на сиру нафту сорту Brent і сорту WTI призвели б до неефективності хеджування.

- (г) Суб'єкт господарювання Г утримує борговий інструмент із фіксованою ставкою. Цей інструмент випущено на ринку, на якому велика кількість подібних боргових інструментів порівнюються за своїм спредом по відношенню до еталонної ставки (наприклад, LIBOR), а

інструменти зі змінною ставкою в цьому середовищі зазвичай індексуються по відношенню до такої еталонної ставки. Для управління процентним ризиком на основі відповідної еталонної ставки незалежно від спреду боргових інструментів по відношенню до такої ставки часто використовуються процентні свопи. Ціна боргових інструментів із фіксованою ставкою змінюється у прямій залежності від змін еталонної ставки. Суб'єкт господарювання Г дійшов висновку, що еталонна ставка є компонентом, який може бути окремо визначений і достовірно оцінений. З огляду на це суб'єкт господарювання Г має право призначити відносини хеджування для боргового інструмента з фіксованою ставкою для компоненту ризику, пов'язаного з процентним ризиком зміни еталонної ставки.

- Б6.3.11 При призначенні компонента ризику об'єктом хеджування до такого вимоги щодо обліку хеджування застосовуються до такого компонента ризику в такий самий спосіб, у який вони застосовуються до інших об'єктів хеджування, що не є компонентами ризику. Застосовуються, наприклад, кваліфікаційні критерії, в тому числі ті, за якими відносини хеджування мають відповідати вимогам ефективності хеджування, а будь-яка неефективність хеджування має оцінюватись і визнаватись.
- Б6.3.12 Суб'єкт може також призначити лише зміни у грошових потоках або у справедливій вартості об'єкта хеджування, що є більшими або меншими за зазначену ціну або іншу змінну («односторонній ризик»). Відображенням одностороннього ризику, притаманного об'єктові хеджування, є внутрішня вартість придбаного опціонного інструмента хеджування (якщо припустити, що він має такі самі основні умови, що й призначений ризик), а не його часова вартість. Наприклад, суб'єкт господарювання може призначити мінливість майбутніх грошових потоків, породжених зростанням ціни в прогнозованій купівлі товару. У такій ситуації суб'єкт господарювання здійснює призначення лише збитків за грошовими потоками, що виникли внаслідок збільшення ціни понад установлений рівень. Хеджований ризик не включає в себе часової вартості придбаного опціону, оскільки часова вартість не є тим компонентом прогнозованої операції, що впливає на прибуток або збиток.
- Б6.3.13 Застосовується спростовне припущення про те, що інфляційний ризик, якщо його не визначено в договорі, не може бути окремо ідентифікований і достовірно оцінений, тому його не можна призначати ризиковим компонентом фінансового інструмента. Водночас, в окремих випадках допускається визначення компонента ризику для інфляційного ризику, що може бути окремо ідентифікований і достовірно оцінений, із огляду на конкретні обставини в середовищі, в якому має місце інфляція, та на відповідному ринку боргових інструментів.
- Б6.3.14 Наприклад, суб'єкт господарювання випускає борговий інструмент у середовищі, в якому облігації з інфляційною прив'язкою мають таку структуру обсягів і строків, що спричиняє достатньо ліквідний ринок, який дає змогу будувати структуру строків для безкупонних реальних ставок відсотку. Це означає, що для відповідної валюти інфляція є доречним чинником, який розглядається борговими ринками окремо. За таких обставин компонент інфляційного ризику може бути визначений шляхом дисконтування грошових потоків за хеджованим борговим інструментом із використанням структури строків безкупонних реальних ставок відсотку (тобто у спосіб, подібний визначенню безризикового (номінального) компонента ставки відсотка). І навпаки, в багатьох випадках компонент інфляційного ризику неможливо окремо визначити та достовірно оцінити. Наприклад, суб'єкт господарювання емітує лише боргові інструменти з номінальною ставкою відсотка в умовах існування ринку облігацій із інфляційною прив'язкою, що є недостатньо ліквідним для побудови строкової структури безкупонних реальних ставок відсотку. У такому випадку аналіз структури ринку та фактів і обставин не підкріплює висновку суб'єкта господарювання про те, що інфляція є доречним чинником, який розглядається ринками боргових інструментів окремо. З огляду на це суб'єкт господарювання не в змозі спростувати спростовного припущення про те, що не визначений договором інфляційний ризик не можна окремо ідентифікувати та достовірно оцінити. Відповідно, компонент інфляційного ризику не є прийнятним для призначення об'єктом хеджування. Цей висновок залишається чинним незалежно від наявності будь-якого фактично укладеного цим суб'єктом господарювання інструмента хеджування інфляції. Зокрема, суб'єкт господарювання не може просто умовно встановити умови фактичного інструмента хеджування інфляції шляхом поширення його умов на борговий інструмент із номінальною ставкою відсотка.
- Б6.3.15 Визначений договором компонент інфляційного ризику грошових потоків за визнаною облігацією з інфляційною прив'язкою (якщо прийняти припущення про відсутність вимоги про окремий облік вбудованого похідного інструмента) може бути окремо ідентифікований та достовірно оцінений за умови того, що компонент інфляційного ризику не впливає на решту грошових потоків інструмента.

Компоненти номінальної суми

- Б6.3.16 Існує два типи компонентів номінальної суми, що можуть бути призначені об'єктом хеджування у відносинах хеджування: компонент, що є пропорційною часткою об'єкта в цілому, та компонент-шар.

Тип компонента змінює результат обліку. Суб'єкт господарювання призначає компонент у цілях обліку відповідно до мети управління його ризиком.

- Б6.3.17 Прикладом пропорційного компонента є 50-відсоткова частка договірних грошових потоків за позицією.
- Б6.3.18 Компонент-шар може бути визначений на основі визначеної, але відкритої сукупності або на основі визначеної номінальної суми. Ось кілька прикладів:
- (а) частина обсягу грошової операції: наприклад, наступні 10 ОІВ грошових потоків від обсягів реалізації, виражених в іноземній валюті після отримання перших 20 ОІВ у березні 201X року⁵;
 - (б) частина фізичного обсягу: наприклад, нижній шар природного газу обсягом 5 млн. кубічних метрів, що міститься в газосховищі XYZ;
 - (в) частина фізичного або іншого обсягу операції: наприклад, перші 100 барелів нафти, придбані в червні 201X року, або перші 100 МВт год електроенергії, реалізовані в червні 201X року; або
 - (г) шар номінальної суми об'єкта хеджування: наприклад, останні 80 млн. ВО з твердого зобов'язання в розмірі 100 млн. ВО, нижній шар у 20 млн. ВО з облігації з фіксованою ставкою на 100 млн. ВО або верхній шар у 30 млн. ВО з сукупного обсягу боргового інструменту з фіксованою ставкою у 100 млн. ВО, що може бути достроково погашений за справедливою вартістю (визначена номінальна сума становить 100 млн. ВО).
- Б6.3.19 Якщо у хеджуванні справедливої вартості призначено компонент-шар, то суб'єкт господарювання визначає його на основі визначеної номінальної суми. Для дотримання вимог щодо призначення хеджування справедливої вартості суб'єкт господарювання переоцінює об'єкт хеджування на предмет змін у справедливій вартості (тобто переоцінює об'єкт на предмет змін у справедливій вартості, що можуть бути віднесені на хеджований ризик). Коригування при хеджуванні справедливої вартості має визнаватись у прибутку або збитку не пізніше моменту припинення визнання об'єкта. Отже, постає необхідність відстежувати об'єкт, якого стосується коригування при хеджуванні справедливої вартості. Наявність компонента-шару у хеджуванні справедливої вартості вимагає від суб'єкта господарювання відстежування номінальної суми, із якої його визначено. Наприклад, у прикладі, наведеному в пункті Б6.3.18(г) для відстежування нижнього шару в 20 млн. ВО або верхнього шару в 30 млн. ВО необхідно стежити за всією визначеною номінальною сумою в розмірі 100 млн. ВО.
- Б6.3.20 Компонент-шар, що включає в себе опціон на дострокове погашення, не є прийнятним для призначення об'єктом хеджування в хеджуванні справедливої вартості, якщо на справедливую вартість опціону на дострокове погашення впливають зміни в хеджованому ризику, за умови, що призначений шар не включає вплив відповідного опціону на дострокове погашення при визначенні зміни у справедливій вартості об'єкта хеджування.

Зв'язок між компонентами та сукупними грошовими потоками за об'єктом

- Б6.3.21 Якщо компонент грошових потоків фінансового або нефінансового об'єкта призначено об'єктом хеджування, то такий компонент має бути меншим від сукупного розміру грошових потоків за об'єктом у цілому або дорівнювати йому. Водночас, усі грошові потоки за об'єктом у цілому можуть бути призначені об'єктом хеджування й хеджуватись лише за одним конкретним ризиком (наприклад, лише стосовно змін, обумовлених змінами ставки LIBOR або еталонної ціни на товар).
- Б6.3.22 Наприклад, у випадку фінансового зобов'язання, ефективна ставка відсотка якого є нижчою за ставку LIBOR, суб'єкт господарювання не може призначити:
- (а) компонент зобов'язання, що дорівнює процентам за ставкою LIBOR (із додаванням основної суми у випадку хеджування справедливої вартості); та
 - (б) негативний залишковий компонент.
- Б6.3.23 Водночас, у випадку фінансового зобов'язання з фіксованою ставкою, ефективна ставка відсотка за яким становить (наприклад) 100 базисних пунктів нижче ставки LIBOR, суб'єкт господарювання може призначити об'єктом хеджування зміну вартості всього зобов'язання (тобто основної суми з процентами за ставкою LIBOR за вирахуванням 100 базисних пунктів), що може бути віднесена на зміни у ставці LIBOR. Якщо фінансовий інструмент із фіксованою ставкою хеджується через деякий час після його створення, а ставки відсотка за час, що минув, змінились, то суб'єкт господарювання може призначити компонент ризику, що дорівнює еталонній ставці, яка перевищує договірну ставку,

⁵

У цьому Стандарті грошові суми виражено у «валютних одиницях» (ВО) та «одиницях іноземної валюти» (ОІВ).

виплачувану за об'єктом. Суб'єкт господарювання може зробити це за тієї умови, що еталонна ставка є нижчою від ефективної ставки відсотка, розрахованої на основі припущення про придбання інструмента суб'єктом господарювання в день першого призначення ним об'єкта хеджування. Наприклад, припустімо, що суб'єкт господарювання створює фінансовий актив вартістю 100 ВО з фіксованою ставкою, за яким ефективна ставка відсотка становить 6 відсотків, тоді як ставка LIBOR – 4 відсотки. Він починає хеджувати цей актив через деякий час, коли ставка LIBOR зросла до 8 відсотків, а справедлива вартість активу знизилась до 90 ВО. Згідно з розрахунком суб'єкта господарювання, якби він придбав актив у дату його першого призначення відповідного ризику зміни ставки відсотка LIBOR об'єктом хеджування, ефективна доходність активу, визначена на основі його тодішньої справедливої вартості у 90 ВО, сягнула б 9,5 відсотка. Оскільки ставка LIBOR є нижчою від цієї ефективної доходності, суб'єкт господарювання може призначити компонент LIBOR у розмірі 8 відсотків, що частково складається з договірних грошових потоків за процентами, а частково – з різниці між поточною справедливою вартістю (тобто 90 ВО) та сумою, що підлягає поверненню при погашенні (тобто 100 ВО).

- Б6.3.24 Якщо проценти за фінансовим зобов'язанням зі змінною ставкою нараховуються (наприклад) за тримісячною ставкою LIBOR за вирахуванням 20 базисних пунктів (із нижнім граничним значенням у нуль базисних пунктів), то суб'єкт господарювання має право призначити об'єктом хеджування зміну в грошових потоках за всім зобов'язанням (тобто тримісячна ставка LIBOR за вирахуванням 20 базисних пунктів, включаючи нижнє граничне значення), що може бути віднесена на зміни у ставці LIBOR. Таким чином, доти, доки форвардна крива тримісячної ставки LIBOR протягом решти строку дії зазначеного зобов'язання не опуститься нижче за 20 базисних пунктів, об'єкт хеджування має таку саму мінливість грошових потоків, що й зобов'язання, проценти за яким нараховуються за тримісячною ставкою LIBOR із нульовим або додатнім спредом. Водночас, якщо форвардна крива тримісячної ставки LIBOR на залишок строку дії зазначеного зобов'язання (або його частини) опуститься нижче за 20 базисних пунктів, то об'єкт хеджування має нижчу мінливість грошового потоку, ніж зобов'язання, проценти за яким нараховуються за тримісячною ставкою LIBOR із нульовим або додатнім спредом.
- Б6.3.25 Аналогічним прикладом нефінансового об'єкта є певний сорт сирової нафти із конкретного родовища, ціна на який визначається на основі ціни на відповідний еталонний сорт сирової нафти. Якщо суб'єкт господарювання продає сиру нафту за договором, що передбачає застосування договірної формули ціноутворення, яка визначає ціну за барель як ціну на еталонний сорт сирової нафти мінус 10 ВО з нижнім граничним значенням у 15 ВО, то суб'єкт господарювання може призначити об'єктом хеджування всю мінливість грошового потоку за договором, яку можна віднести на зміни в ціні на еталонний сорт сирової нафти. Водночас, суб'єкт господарювання не може призначити компонент, який дорівнює повній зміні в ціні на еталонний сорт сирової нафти. Таким чином, доти, доки форвардна ціна (для кожної поставки) не опускається нижче за 25 ВО, об'єкт хеджування має таку саму мінливість грошового потоку, що й реалізація сирової нафти за ціною на еталонний сорт сирової нафти (або з додатнім спредом). Проте якщо форвардна ціна на будь-яку поставку впаде нижче за 25 ВО, то грошовий потік за об'єктом хеджування матиме нижчу мінливість, ніж продаж сирової нафти за ціною на еталонний сорт сирової нафти (або з додатнім спредом).

Кваліфікаційні критерії для обліку хеджування (розділ 6.4)

Ефективність хеджування

- Б6.4.1 Ефективність хеджування – це обсяг, у якому зміни у справедливій вартості або грошових потоках за інструментом хеджування згортаються зі змінами у справедливій вартості або грошових потоках за об'єктом хеджування (наприклад, якщо об'єктом хеджування є компонент ризику, то доречною є зміна у справедливій вартості або грошових потоках об'єкта, що може бути віднесена на хеджований ризик. Неефективність хеджування – це обсяг, у якому зміни у справедливій вартості або грошових потоках за інструментом хеджування є більшими або меншими, ніж за об'єктом хеджування.
- Б6.4.2 При призначенні відносин хеджування та на постійній основі суб'єкт господарювання аналізує джерела неефективності хеджування, котрі, як очікується, впливатимуть на відносини хеджування протягом строку їх дії. Цей аналіз (включаючи будь-яке оновлення згідно з пунктом 6.5.21 у зв'язку з відновленням балансу відносин хеджування) являє собою підставу для оцінки суб'єктом господарювання рівня дотримання вимог ефективності хеджування.
- Б6.4.3 Для уникнення сумнівів слід зазначити, що вплив заміни первісного контрагента на клірингового контрагента та здійснення відповідних змін, передбачених пунктом 6.5.6, відображається в оцінці інструмента хеджування, а отже і в аналізі ефективності хеджування, і в оцінці ефективності хеджування.

Економічний зв'язок між об'єктом хеджування та інструментом хеджування

- Б6.4.4 Вимога про наявність економічного зв'язку означає, що інструмент хеджування та об'єкт хеджування повинні мати вартості, які зазвичай змінюються в протилежних напрямках внаслідок дії одного й того самого ризику, який хеджованим ризиком. Таким чином, слід очікувати, що вартість інструмента хеджування та вартість об'єкта хеджування систематично змінюватимуться залежно від змін в в одному і тому самому базовому показникові або від змін в одних і тих самих базових показниках, які економічно пов'язані один із одним так, що реагують на хеджований ризик в аналогічний спосіб (наприклад, сира нафта сортів Brent і WTI).
- Б6.4.5 Якщо базові показники є різними, але пов'язаними між собою економічно, то можуть виникати ситуації, в яких вартості інструмента хеджування та об'єкта хеджування рухатимуться в одному напрямку: наприклад, у зв'язку зі зміною різниці в ціні між двома взаємопов'язаними базовими активами за відсутності значущого руху в ціні на самі базові активи. Така ситуація відповідає вимозі про наявність економічного зв'язку між інструментом хеджування та об'єктом хеджування, якщо вартості інструмента хеджування та об'єкта хеджування все одно, як очікується, зазвичай мають змінюватись у протилежних напрямках при змінах у базових показниках.
- Б6.4.6 Оцінка того, чи існує економічний зв'язок, вимагає виконання аналізу можливої поведінки відносин хеджування протягом строку їх дії для визначення того, чи можна очікувати від них досягнення мети управління ризиком. Сама по собі наявність статистичної кореляції між двома змінними не є підтвердженням обґрунтованого висновку про наявність економічного зв'язку.

Вплив кредитного ризику

- Б6.4.7 Оскільки модель обліку хеджування ґрунтується на загальній ідеї згортання прибутків та збитків за інструментом хеджування і за об'єктом хеджування, то ефективність хеджування визначається не лише економічним взаємозв'язком між відповідними об'єктами (тобто змінами в їхніх базових показниках), але і впливом кредитного ризику на вартість як інструмента хеджування, так і об'єкта хеджування. Вплив кредитного ризику означає, що навіть за наявності економічного зв'язку між інструментом хеджування та об'єктом хеджування рівень згортання може змінюватись хаотично. Така ситуація може виникнути внаслідок зміни кредитного ризику або інструмента хеджування або об'єкта хеджування, яка є настільки великою, що кредитний ризик домінує над змінами вартості, породженими економічним зв'язком, (тобто над впливом змін у базових показниках). Величина, що призводить до такого домінування, це величина в наслідок якої збитки (або прибутки) від кредитного ризику переважають вплив змін у базових показниках на вартість інструмента хеджування або об'єкта хеджування, навіть якщо ці зміни є значними. І навпаки, якщо протягом певного періоду значних змін у базових показниках не спостерігається, сам факт того, що навіть невеликі зміни, у вартості інструмента хеджування або об'єкта хеджування пов'язані з кредитним ризиком, можуть вплинути на вартість більше, ніж базові показники, не призводить до такого домінування.
- Б6.4.8 Прикладом домінування кредитного ризику у відносинах хеджування є ситуація, коли суб'єкт господарювання хеджує свою вразливість по відношенню до ризику зміни в цінах на товари з використанням незабезпеченого заставою похідного інструмента. Якщо контрагент за таким похідним інструментом зіткнеться зі значним погіршенням свого кредитного рейтингу, то вплив змін у кредитоспроможності контрагента може переважити вплив змін у ціні товару на справедливую вартість інструмента хеджування, тоді як зміни у вартості об'єкта хеджування залежатимуть, головним чином, від змін у цінах на товари.

Коефіцієнт хеджування

- Б6.4.9 Згідно з вимогами ефективності хеджування коефіцієнт хеджування за відносинами хеджування має бути таким самим, що й коефіцієнт, що є співвідношенням кількості об'єкта хеджування, яку суб'єкт господарювання фактично хеджує, та кількості інструмента хеджування, яку суб'єкт господарювання фактично використовує для хеджування такої кількості об'єкта хеджування. Отже, якщо суб'єкт господарювання хеджує менш ніж 100 відсотків вразливості за об'єктом (наприклад, 85 відсотків), він призначає відносини хеджування з використанням такого самого коефіцієнта хеджування, що й коефіцієнт, що є співвідношенням 85 відсотків вразливості, і тієї кількості інструмента хеджування, яку суб'єкт господарювання фактично використовує для хеджування цих 85 відсотків. Подібним же чином, якщо суб'єкт господарювання, наприклад, хеджує вразливість із номінальною сумою 40 одиниць фінансового інструмента, то він призначає відносини хеджування з використанням такого самого коефіцієнта хеджування, що коефіцієнт, що є співвідношенням-відповідної кількості в 40 одиниць (тобто суб'єкт господарювання не повинен використовувати коефіцієнт хеджування,

визначений на основі більшої кількості одиниць інструмента, ніж він може утримувати в цілому або ніж менша кількість одиниць) та відповідної кількості інструмента хеджування, яка фактично хеджує зазначені 40 одиниць.

- Б6.4.10 Водночас, призначення відносин хеджування з таким самим коефіцієнтом хеджування, що коефіцієнт, розрахований, як співвідношення кількостей об'єкта хеджування та інструмента хеджування, які суб'єкт господарювання фактично використовує, не повинне відображати дисбалансу між ваговими коефіцієнтами об'єкта хеджування та інструмента хеджування, яке, у свою чергу, може призвести до неефективності хеджування (незалежно від її визнання), внаслідок чого результат обліку виявиться невідповідним меті обліку хеджування. Таким чином, для призначення відносин хеджування суб'єкт господарювання повинен відкоригувати коефіцієнт хеджування, визначений, як співвідношення кількостей об'єкта хеджування та інструмента хеджування, що фактично використовуються суб'єктом господарювання, якщо це є необхідним для уникнення зазначеного дисбалансу.
- Б6.4.11 До прикладів доречних міркувань, які слід враховувати під час оцінки відповідності результату обліку з метою обліку хеджування, можна віднести такі ситуації:
- чи визначено бажаний коефіцієнт хеджування для уникнення визнання неефективності хеджування у випадку хеджування справедливої вартості або для забезпечення коригування хеджування справедливої вартості для більшої кількості об'єктів хеджування з метою розширення використання обліку за справедливою вартістю, але без згортання змін справедливої вартості інструмента хеджування; і
 - чи існує комерційна причина для застосування конкретних вагових коефіцієнтів об'єкта хеджування та інструмента хеджування попри те, що це призводить до неефективності хеджування. Наприклад, суб'єкт господарювання укладає інструмент хеджування й призначає певну його кількість, яка не збігається з оптимальною для хеджування об'єкта хеджування кількістю, оскільки стандартний обсяг інструментів хеджування не дає йому змоги укласти точну необхідну кількість інструментів хеджування («випуск у розмірі партії»). Наприклад, суб'єкт господарювання, що хеджує 100 тонн закупівлі кави стандартними ф'ючерсними контрактами на каву, що передбачають постачання 37 500 фунтів кави кожний. Для хеджування обсягу закупівлі у 100 тонн суб'єкт господарювання може використати тільки п'ять або шість таких контрактів (відповідно на 85,0 та 102,1 тонн). У такому випадку суб'єкт господарювання призначає відносини хеджування, використовуючи коефіцієнт хеджування, визначений за фактично використовуваною ним кількістю ф'ючерсних контрактів на каву, оскільки неефективність хеджування, обумовлена неузгодженістю ваги об'єкта хеджування та інструмента хеджування не призведе в обліку до результату, який не відповідає меті обліку хеджування.

Періодичність оцінювання того, чи виконуються вимоги ефективності хеджування

- Б6.4.12 Суб'єкт господарювання оцінює на початку відносин хеджування, а потім на постійній основі, чи відповідають відносини хеджування вимогам ефективності хеджування. Суб'єкт господарювання проводить поточну оцінку, як мінімум, станом на кожну звітну дату або після значної зміни обставин, що позначилась на дотриманні вимог ефективності хеджування – залежно від того, яка з цих дат настає раніше. Оцінка стосується очікувань щодо ефективності хеджування, а отже є лише прогнозою.

Методи оцінювання того, чи виконуються вимоги ефективності хеджування

- Б6.4.13 Цей Стандарт не визначає методу оцінювання того, чи відповідають відносини хеджування вимогам ефективності хеджування. Водночас, суб'єкт господарювання використовує для цього такий метод, що враховує доречні характеристики відносин хеджування, включаючи джерела неефективності хеджування. Цей метод (залежно від зазначених чинників) може передбачати якісне або кількісне оцінювання.
- Б6.4.14 Наприклад, якщо критично важливих умов (зокрема, номінальна сума, строк погашення та базовий актив) інструмента хеджування та об'єкта хеджування збігаються або близькі один до одного, то суб'єкт господарювання має змогу на основі кількісного оцінювання відповідних критично важливих умов дійти висновку про те, що інструмент хеджування та об'єкт хеджування мають вартості, які зазвичай змінюються в протилежних напрямках у відповідь на один і той самий ризик, а отже існує економічний зв'язок між об'єктом хеджування та інструментом хеджування (див. пункти Б6.4.4–Б6.4.6).

- Б6.4.15 Той факт, що похідний інструмент є («в грошах») або («без грошей») на момент його призначення інструментом хеджування, сам по собі не свідчить про недоцільність якісного оцінювання. Вона залежить від того, чи породжена цим фактом неефективність хеджування може досягти такої величини, яку якісне оцінювання не дасть адекватно врахувати.
- Б6.4.16 І навпаки, якщо критично важливі умови інструмента хеджування та об'єкта хеджування не є близько узгодженими, то виникає дедалі більша невизначеність навколо обсягу згортання. З огляду на це передбачити ефективність хеджування під час існування відносин хеджування в такому разі важче. У такій ситуації у суб'єкта господарювання може бути лише можливість на підставі кількісного оцінювання дійти висновку про наявність економічного зв'язку між об'єктом хеджування та інструментом хеджування (див. пункти Б6.4.4–Б6.4.6). У деяких ситуаціях кількісна оцінка може знадобитись також і для оцінювання відповідності коефіцієнта хеджування, що використовувався для призначення відносин хеджування, вимогам ефективності хеджування (див. пункти Б6.4.9–Б6.4.11). Суб'єкт господарювання може використовувати в цих різних цілях як однакові, так і різні методи.
- Б6.4.17 За наявності змін в обставинах, що впливають на ефективність хеджування, у суб'єкта може виникнути потреба у зміні методу оцінювання відповідності відносин хеджування вимогам ефективності хеджування для забезпечення належного врахування доречних характеристик відносин хеджування, включаючи джерела неефективності хеджування.
- Б6.4.18 Система управління ризиком суб'єкта господарювання є головним джерелом інформації для оцінювання відповідності відносин хеджування вимогам ефективності хеджування. Це означає, що управлінська інформація (або аналітика), яка використовується для ухвалення рішень, може бути покладена в основу оцінювання відповідності відносин хеджування вимогам ефективності хеджування.
- Б6.4.19 Документація суб'єкта господарювання щодо відносин хеджування включає визначений ним порядок оцінювання дотримання вимог ефективності хеджування, включаючи метод чи методи, які для цього використовуватимуться. Документація щодо відносин хеджування оновлюється в разі внесення будь-яких змін у методи (див. пункт Б6.4.17).

Облік кваліфікованих відносин хеджування (розділ 6.5)

- Б6.5.1 Прикладом хеджування справедливої вартості є хеджування вразливості до змін у справедливій вартості боргового інструмента з фіксованою ставкою відсотка внаслідок змін у ставках відсотка. Таке хеджування може укладатись емітентом або утримувачем.
- Б6.5.2 Мета хеджування грошових потоків полягає у відстроченні прибутку або збитку за інструментом хеджування до періоду чи періодів, у яких хеджовані очікувані майбутні грошові потоки вплинуть на прибуток або збиток. Прикладом хеджування грошових потоків є використання свопу для заміни боргового інструменту зі плаваючою ставкою відсотка (що оцінюється за амортизованою собівартістю або за справедливою вартістю) на борговий інструмент із фіксованою ставкою відсотка (тобто хеджування майбутньої операції, в якій майбутні грошові потоки, що хеджуються, – це майбутні процентні виплати). І навпаки, прогнозоване придбання інструмента власного капіталу, який після цього оцінюватиметься за справедливою вартістю через прибуток або збиток, є прикладом об'єкта, що не може бути об'єктом хеджування в хеджуванні грошових потоків, оскільки будь-який прибуток або збиток за інструментом хеджування, який буде відстрочено, неможливо належним чином перекласифікувати в прибуток або збиток протягом періоду, в якому буде забезпечене згортання. З тієї самої причини прогнозоване придбання інструмента власного капіталу, який після придбання обліковуватиметься за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному доході, теж не може бути об'єктом хеджування у хеджуванні грошових потоків.
- Б6.5.3 Хеджування твердого зобов'язання (наприклад, хеджування зміни в ціні палива, пов'язаної з невизнаним договірним зобов'язанням енергопостачальної компанії придбати паливо за фіксованою ціною) є хеджуванням вразливості до зміни справедливої вартості. Отже, таке хеджування є хеджуванням справедливої вартості. Водночас, згідно з пунктом 6.5.4 хеджування валютного ризику за твердим зобов'язанням може, як альтернатива, обліковуватись як хеджування грошових потоків.

Оцінка неефективності хеджування

- Б6.5.4 Під час оцінювання неефективності хеджування суб'єкт господарювання бере до уваги часову вартість грошей. Таким чином, суб'єкт господарювання визначає вартість об'єкта хеджування на основі теперішньої вартості, а отже зміна вартості об'єкта хеджування включає в себе також вплив часової вартості грошей.

- Б6.5.5 Для розрахунку зміни вартості об'єкта хеджування з метою оцінювання неефективності хеджування суб'єкт господарювання має право використати похідний інструмент, умови якого відповідають критичним умовам об'єкта хеджування (зазвичай він має назву «гіпотетичний похідний інструмент»), і, наприклад, у разі хеджування прогнозованої операції, калібруються з використанням рівня хеджованої ціни (або ставки). Наприклад, якщо хеджування має двосторонній ризик на рівні поточного ринку, то гіпотетичний похідний інструмент відображатиме гіпотетичний форвардний контракт, що калібрується шляхом приведення до нульової вартості на момент призначення відносин хеджування. Якщо хеджування здійснювалось, наприклад, для одностороннього ризику, то гіпотетичний похідний інструмент відображатиме внутрішню вартість гіпотетичного опціону, який на час призначення відносин хеджування є «при грошах» (внутрішня вартість збігається з вартістю контракту), якщо хеджований рівень ціни відповідає поточному рівню на ринку, або «без грошей» (внутрішня вартість є нижчою за вартість контракту), якщо хеджований рівень ціни перевищує поточний рівень на ринку (або, в разі хеджування довгої позиції, є нижчим від нього). Використання гіпотетичного похідного інструмента – це один із можливих шляхів для розрахунку змін вартості об'єкта хеджування. Гіпотетичний похідний інструмент відтворює об'єкт хеджування, а отже призводить до такого самого результату, який було б одержано в разі застосування іншого підходу. Таким чином, використання «гіпотетичного похідного інструмента» є не самостійним методом, а математичним прийомом, який може використовуватись лише для розрахунку вартості об'єкта хеджування. Таким чином, «гіпотетичний похідний інструмент» не може використовуватись для включення до вартості об'єкта хеджування таких ознак, які існують лише в інструменті хеджування (але не в об'єкті хеджування). Прикладом цього є заборгованість, виражена в іноземній валюті (незалежно від того, чи по ній встановлено фіксовану або змінну ставку відсотка). У разі використання гіпотетичного похідного інструмента для розрахунку зміни вартості такої заборгованості або теперішньої вартості кумулятивної зміни грошових потоків, гіпотетичний похідний інструмент не може просто встановлювати плату за обмін валют, навіть попри те, що фактичні похідні інструменти, за якими здійснюється обмін валют, можуть таку плату передбачати (наприклад, крос-валютні процентні свопи).
- Б6.5.6 Зміна вартості об'єкта хеджування, визначена з використанням гіпотетичного похідного інструмента, може використовуватись і для оцінювання відповідності відносин хеджування вимогам ефективності хеджування.

Відновлення балансу відносин хеджування та зміни коефіцієнта хеджування

- Б6.5.7 Відновлення балансу означає корективи, що вносяться в призначені кількості об'єкта хеджування або інструмента хеджування в рамках уже встановлених відносин хеджування для підтримання коефіцієнта хеджування на рівні, що відповідає вимогам ефективності хеджування. Здійснення змін у призначених кількостях об'єкта хеджування або інструмента хеджування з іншою метою не вважаються відновленням балансу в цілях цього Стандарту.
- Б6.5.8 Відновлення балансу обліковується як продовження відносин хеджування згідно з пунктами Б6.5.9–Б6.5.21. Під час відновлення балансу визначається неефективність відносин хеджування, яка визнається безпосередньо перед коригуванням відносин хеджування.
- Б6.5.9 Коригування коефіцієнта хеджування дає суб'єктові господарювання змогу відреагувати на зміни у відносинах між інструментом хеджування та об'єктом хеджування, обумовлені відповідними базовими показниками або змінними ризику. Це, наприклад, відносини хеджування, в яких інструмент хеджування та об'єкт хеджування зазнають різних, але взаємопов'язаних змін у базових показниках у відповідь на зміни у відносинах між відповідними двома базовими показниками (зокрема, різні, але взаємопов'язані базові індекси, ставки або ціни). Таким чином, відновлення балансу дозволяє зберегти відносини хеджування в умовах, коли відносини між інструментом хеджування та об'єктом хеджування змінюються так, що ця зміна може бути компенсована шляхом коригування коефіцієнта хеджування.
- Б6.5.10 Наприклад, суб'єкт господарювання хеджує вразливість до іноземної валюти А валютним похідним інструментом, в якому базовою є іноземна валюта Б, причому обмінний курс цих іноземних валют А та Б штучно підтримуються (тобто курси цих валют утримуються в певному коридорі або встановлюються центральним банком або іншим органом). Якщо курс обміну іноземних валют А і Б зазнає змін (наприклад, буде встановлено новий коридор або нове значення курсу), то відновлення балансу відносин хеджування з урахуванням нового валютного курсу забезпечило б подальшу відповідність відносин хеджування вимозі ефективності хеджування для коефіцієнта хеджування, чинного за нових обставин. І навпаки, у разі дефолту за валютним похідним інструментом зміна коефіцієнта хеджування не в змозі забезпечити подальшу відповідність відносин хеджування вимозі ефективності хеджування. Таким чином, відновлення балансу не сприяє продовженню відносин

хеджування в ситуаціях, у яких зв'язок між інструментом хеджування та об'єктом хеджування змінюється так, що його неможливо компенсувати шляхом коригування коефіцієнта хеджування.

Б6.5.11 Не кожна зміна в обсязі згортання змін у справедливій вартості інструмента хеджування та справедливій вартості об'єкта хеджування чи грошових потоків являє собою зміну відносин між інструментом хеджування та об'єктом хеджування. Суб'єкт господарювання аналізує джерела неефективності хеджування, котрі, згідно з його очікуваннями, мали вплинути на відносини хеджування протягом строку їх дії, та оцінює, чи зміни в обсязі згортання є:

- (а) флуктуаціями навколо коефіцієнта хеджування, який залишається дійсним (тобто надалі належно відображає зв'язок між інструментом хеджування та об'єктом хеджування); або
- (б) ознакою того, що коефіцієнт хеджування більше не забезпечує належного відображення зв'язку між інструментом хеджування та об'єктом хеджування.

Суб'єкт господарювання виконує цю оцінку на предмет дотримання вимоги ефективності хеджування для коефіцієнта хеджування, тобто для того, щоб відносини хеджування не відображали дисбалансу між ваговими коефіцієнтами об'єкта хеджування та інструмента хеджування, яке може призвести до неефективності хеджування (незалежно від її визнання), внаслідок чого результат обліку виявиться невідповідним меті обліку хеджування. Отже, така оцінка вимагає прийняття суджень.

Б6.5.12 Коливання навколо постійного коефіцієнта хеджування (а отже й відповідної неефективності хеджування) неможливо зменшити шляхом коригування коефіцієнта хеджування з урахуванням кожного конкретного результату. Отже, за таких обставин зміни в обсязі згортання є предметом оцінювання та визнання неефективності хеджування, але не вимагають відновлення балансу.

Б6.5.13 І навпаки, якщо зміни в обсязі згортання вказують на наявність коливань навколо коефіцієнта хеджування, що відрізняється від поточного коефіцієнта хеджування, який використовується для відповідних відносин хеджування, або якщо склалась тенденція до відходу від такого коефіцієнта хеджування, то неефективність хеджування можна зменшити шляхом коригування коефіцієнта хеджування, причому збереження незмінного коефіцієнта хеджування буде дедалі більшою мірою призводити до неефективності хеджування. Отже, за таких обставин суб'єкт господарювання має оцінити, чи відображається у відносинах хеджування дисбаланс між ваговими коефіцієнтами об'єкта хеджування та інструмента хеджування, яке може призвести до неефективності хеджування (незалежно від її визнання), внаслідок чого результат обліку виявиться невідповідним меті обліку хеджування. Коригування коефіцієнта хеджування впливає також на оцінку та визнання неефективності хеджування, оскільки під час відновлення балансу необхідно визначити неефективність відносин хеджування й негайно визнати її до внесення корективів у відносини хеджування згідно з пунктом Б6.5.8.

Б6.5.14 Відновлення балансу означає, що в цілях обліку хеджування після початку відносин хеджування суб'єкт господарювання коригує кількості інструмента хеджування або об'єкта хеджування у відповідь на зміни в обставинах, що впливають на коефіцієнт хеджування в таких відносинах хеджування. Зазвичай таке коригування має відображати коригування кількості інструмента хеджування та об'єкта хеджування, що фактично використовується. Водночас, суб'єкт господарювання повинен відкоригувати коефіцієнт хеджування, визначений на основі кількостей об'єкта хеджування або інструмента хеджування, що фактично використовуються суб'єктом господарювання, якщо:

- (а) коефіцієнт хеджування, визначений на основі змін в кількостях інструмента хеджування або об'єкта хеджування, що фактично використовуються суб'єктом господарювання, відображатиме дисбаланс, який призведе до виникнення неефективності хеджування, що може потягнути за собою обліковий результат, який не відповідатиме меті обліку хеджування; або
- (б) суб'єкт господарювання зберігає кількості інструмента хеджування та об'єкта хеджування, які він фактично використовує, внаслідок чого коефіцієнт хеджування за нових обставин відображатиме певний дисбаланс, що породить неефективність хеджування, що може потягнути за собою обліковий результат, який не відповідатиме меті обліку хеджування (тобто суб'єкт господарювання не повинен створювати дисбалансу своєю відмовою від коригування коефіцієнта хеджування).

Б6.5.15 Відновлення балансу не застосовується, якщо мета управління ризиком у відносинах хеджування зазнала змін. Замість цього облік хеджування за відповідними відносинами хеджування слід припинити (незважаючи на це, суб'єкт господарювання має право призначити нові відносини хеджування за участю інструмента хеджування або об'єкта хеджування з попередніх відносин хеджування в порядку, описаному в пункті Б6.5.28).

- Б6.5.16 Якщо баланс відносин хеджування відновлено, то коригування коефіцієнта хеджування можна добитись різними способами:
- (а) вагу об'єкта хеджування можна збільшити (що, у свою чергу, зменшить вагу інструмента хеджування) шляхом:
 - (i) збільшення обсягу об'єкта хеджування; або
 - (ii) зменшення обсягу інструмента хеджування.
 - (б) вагу інструмента хеджування можна збільшити (що, у свою чергу, зменшить вагу об'єкта хеджування) шляхом:
 - (i) збільшення обсягу інструмента хеджування; або
 - (ii) зменшення обсягу об'єкта хеджування.

Зміни обсягу стосуються тих кількостей, які охоплено відносинами хеджування. Таким чином, зменшення обсягів може не означати того, що об'єкти чи операції припинили своє існування, або того, що їх здійснення не більше не очікується; воно означає, що вони більше не охоплені відносинами хеджування. Наприклад, зменшення обсягу інструмента хеджування може призвести до утримання суб'єктом господарювання похідного інструмента, але лише частина цього інструмента може залишитись інструментом хеджування у відносинах хеджування. Це може трапитись у випадку відновлення балансу лише шляхом зменшення обсягу інструмента хеджування у відносинах хеджування, але з подальшим утриманням суб'єктом господарювання того обсягу, потреба в якому відпала. У такому разі непризначену частину похідного інструмента обліковуватимуть за справедливою вартістю через прибуток або збиток (крім випадків його призначення інструментом хеджування в інших відносинах хеджування).

- Б6.5.17 Коригування коефіцієнта хеджування шляхом збільшення обсягу об'єкта хеджування не впливає на те, як здійснюється оцінка змін справедливої вартості інструмента хеджування. Оцінка змін вартості об'єкта хеджування, пов'язаних із тим обсягом, що був призначений раніше, також залишається незмінною. Водночас, починаючи з дати відновлення балансу, зміни вартості об'єкта хеджування включають у себе зміну вартості додаткового обсягу об'єкта хеджування. Ці зміни оцінюються, починаючи з дати відновлення балансу, з посиланням саме на неї, а не на дату, з якої було призначено відносини хеджування. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання первісно здійснив хеджування 100 тонн товару за форвардною ціною у 80 ВО (це форвардна ціна на момент початку відносин хеджування) й додав ще 10 тонн при відновленні балансу, коли форвардна ціна становила 90 ВО, то об'єкт хеджування після відновлення балансу складатиметься з двох шарів: 100 тонн, що хеджуються по 80 ВО, та 10 тонн, що хеджуються по 90 ВО.
- Б6.5.18 Коригування коефіцієнта хеджування шляхом зменшення обсягу інструмента хеджування не впливає на те, як здійснюється оцінка змін у вартості об'єкта хеджування. Оцінка змін у справедливій вартості інструмента хеджування, пов'язаних із тим обсягом, що надалі залишається призначеним, також залишається незмінною. Водночас, починаючи з дати відновлення балансу, обсяг зменшення кількості інструмента хеджування більше не охоплюється відносинами хеджування. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання первісно хеджував ризик зміни ціни на товар із використанням похідного інструмента на 100 тонн як інструмента хеджування, а після відновлення балансу зменшив зазначений обсяг на 10 тонн, то номінальна сума в розмірі 90 тонн обсягу інструмента хеджування залишиться незмінною (при цьому див. пункт Б6.5.16, у якому представлено наслідки для обсягу похідного інструмента (тобто 10 тонн), що більше не охоплені відносинами хеджування).
- Б6.5.19 Коригування коефіцієнта хеджування шляхом збільшення обсягу інструмента хеджування не впливає на те, як здійснюється оцінка змін у вартості об'єкта хеджування. Оцінка змін справедливої вартості інструмента хеджування, пов'язаних із тим обсягом, що був призначений раніше, також залишається незмінною. Водночас, починаючи з дати відновлення балансу, зміни справедливої вартості інструмента хеджування включають у себе зміни вартості додаткового обсягу інструмента хеджування. Зміни оцінюються, починаючи з дати відновлення балансу, з посиланням саме на неї, а не на дату, з якої було призначено відносини хеджування. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання первісно хеджував ризик зміни ціни на товар із використанням похідного інструмента на 100 тонн як інструмента хеджування, а після відновлення балансу збільшив зазначений обсяг на 10 тонн, то загальний обсяг похідного інструмента за інструментом хеджування після відновлення балансу становитиме 110 тонн. Зміна у справедливій вартості інструмента хеджування є сукупною зміною справедливою вартості похідних інструментів, із яких складається загальний обсяг у 110 тонн. Ці похідні інструменти можуть (і, ймовірно, будуть) мати різні критично важливі умови (зокрема, форвардні ставки), оскільки їх укладання здійснювалось у різний час (включаючи можливість призначення похідних інструментів до відносин хеджування після їх первісного визнання).

- Б6.5.20 Коригування коефіцієнта хеджування шляхом зменшення обсягу об'єкта хеджування не впливає на те, як здійснюється оцінка змін справедливої вартості інструмента хеджування. Оцінка змін у вартості об'єкта хеджування, пов'язаних із тим обсягом, що надалі залишається призначеним, також залишається незмінною. Водночас, починаючи з дати відновлення балансу, обсяг зменшення кількості об'єкта хеджування більше не охоплюється відносинами хеджування. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання первісно здійснив хеджування 100 тонн товару за форвардною ціною 80 ВО, а при відновленні балансу зменшив цей обсяг на 10 тонн, то об'єктом хеджування після відновлення балансу будуть 90 тонн, хеджованих по 80 ВО. 10 тонн об'єкта хеджування, що більше не охоплюються відносинами хеджування, обліковуватимуться згідно з вимогами щодо припинення обліку хеджування (див. пункти 6.5.6–6.5.7 та Б6.5.22–Б6.5.28).
- Б6.5.21 Під час відновлення балансу відносин хеджування суб'єкт господарювання оновлює виконаний ним аналіз джерел неефективності хеджування, котрі, як очікується, впливатимуть на відносини хеджування протягом (залишку) строку їх дії (див. пункт Б6.4.2). Документація щодо відносин хеджування має бути відповідним чином оновлена.

Припинення обліку хеджування

- Б6.5.22 Припинення обліку хеджування застосовується перспективно з тієї дати, з якої кваліфікаційні критерії більше не виконуються.
- Б6.5.23 Суб'єкт господарювання не припиняє призначення та обліку відносин хеджування, які:
- надалі відповідають меті управління ризиком, на основі якої їх було кваліфіковано для обліку хеджування (тобто суб'єкт господарювання й надалі переслідує відповідну мету управління ризиком); і
 - надалі відповідає всім іншим кваліфікаційним критеріям (після врахування будь-якого відновлення балансу відносин хеджування, якщо в ньому постала потреба).
- Б6.5.24 У цілях цього Стандарту стратегія управління ризиком суб'єкта господарювання відрізняється від цілей управління ризиком. Стратегія управління ризиком визначається на найвищому рівні, на якому суб'єкт господарювання визначає порядок управління своїми ризиками. Стратегії управління ризиком зазвичай визначають ті ризики, до яких суб'єкт господарювання є вразливим, а також шляхи реагування суб'єкта господарювання на них. Стратегія управління ризиком зазвичай затверджується на відносно довгий строк і може надавати можливість для реагування на зміни в обставинах, що відбуваються під час дії стратегії (наприклад, інших ставок відсотка або рівнів цін на товари, що тягнуть за собою потребу в інших обсягах хеджування). Така стратегія зазвичай викладається в документі загального характеру, який деталізується суб'єктом господарювання у положеннях із конкретнішими настановами. На відміну від цього мета управління ризиком, установлена для відносин хеджування, діє на рівні конкретних відносин хеджування. Вона пов'язана з підходом до використання конкретного інструмента хеджування, який було призначено, для хеджування конкретної вразливості, яку було призначено об'єктом хеджування. Таким чином, стратегія управління ризиком може спиратись на велику кількість різних відносин хеджування, у яких мета управління ризиком пов'язана з реалізацією цієї загальної стратегії управління ризиком. Наприклад:
- суб'єкт господарювання має стратегію управління своєю вразливістю до зміни ставок відсотка за борговим фінансуванням, в якій для всього суб'єкта господарювання визначено співвідношення між обсягами фінансування зі змінною ставкою та з фіксованою ставкою. Стратегія полягає в тому, щоб мати від 20 до 40 відсотків заборгованості за фіксованою ставкою. Час від часу суб'єкт господарювання ухвалює рішення про порядок реалізації цієї стратегії (тобто про своє позиціонування до вразливості до зміни фіксованої ставки відсотка (в діапазоні від 20 до 40 відсотків). Якщо ставки відсотка є низькими, то суб'єкт господарювання фіксує ставки для більшого обсягу заборгованості, ніж тоді, коли вони є високими. Розмір заборгованості суб'єкта господарювання становить 100 ВО зі змінною ставкою відсотка, з яких 30 ВО є об'єктом свопа, що передбачає обмін на вразливість з фіксованою ставкою відсотка. Суб'єкт господарювання використовує низькі ставки відсотка для випуску додаткових боргових зобов'язань на 50 ВО з метою фінансування значної інвестиції, для чого суб'єкт господарювання випускає облігацію з фіксованою ставкою відсотка. З огляду на низький рівень ставок відсотка суб'єкт господарювання ухвалює рішення про встановлення ліміту вразливості до зміни фіксованої ставки відсотка на рівні 40 відсотків загального обсягу боргових інструментів шляхом зменшення на 20 ВО обсягу, який первісно—було охоплено свопом, внаслідок чого розмір його вразливостей до фіксованих ставок відсотка сягає 60 ВО. У такій ситуації стратегія управління ризиком як така залишається незмінною. Водночас, підхід суб'єкта господарювання до реалізації цієї стратегії зазнав змін, а це означає, що змінилась і ціль управління ризиком для позиції зі

змінною ставкою відсотка в розмірі 20 ВО, що раніше хеджувались (тобто на рівні відносин хеджування). З огляду на це в такій ситуації облік хеджування має бути припинено для 20 ВО позиції зі змінною ставкою відсотка, що раніше хеджувались. Це можна зробити шляхом зменшення позиції свопу на номінальну суму у 20 ВО, але, залежно від обставин, суб'єкт господарювання може зберегти цей обсяг свопу та використати його, наприклад, для хеджування іншої вразливості або перенести до торговельного портфелю. І навпаки, якби суб'єкт господарювання замість цього здійснив своп частини нового боргового інструмента з фіксованою ставкою на інструмент зі змінною ставкою, то йому довелося б продовжити облік хеджування для своєї хеджованої раніше вразливості до змінної ставки.

- (б) деякі вразливості породжуються позиціями, що зазнають частих змін: це, наприклад, процентний ризик за відкритим портфелем боргових інструментів. Додавання нових боргових інструментів та припинення визнання боргових інструментів постійно змінюють цю вразливість (вона відрізняється від простого закриття позиції, що погашається). Це динамічний процес, у якому і сама вразливість, і інструменти хеджування, що використовуються для управління нею, недовго залишаються незмінними. Отже, суб'єкт господарювання з такою вразливістю часто коригує інструменти хеджування, які використовуються для управління процентним ризиком, у разі змін у вразливості. Наприклад, боргові інструменти, строк погашення яких минає через 24 місяці, призначаються об'єктом хеджування для процентного ризику на 24 місяці. Така сама процедура застосовується до інших часових кошиків або строків погашення. Невдовзі після цього суб'єкт господарювання припиняє всі або деякі раніше призначені відносини хеджування (або їх частину) для строків погашення та призначає нові відносини хеджування для строків погашення на основі їхнього розміру та інструментів хеджування, наявних на цей час. У цій ситуації припинення обліку хеджування відображає, що ці відносини хеджування встановлюються у такий спосіб, що суб'єкт господарювання розглядає новий інструмент хеджування та новий об'єкт хеджування, а не ті інструмент хеджування та об'єкт хеджування, що були призначені раніше. Стратегія управління ризиком залишається незмінною, але немає такої мети управління ризиком, яка б застосовувалась тривало для раніше призначених відносин хеджування, котрі як такі припинили своє існування. У такій ситуації припинення обліку хеджування застосовується в тому обсязі, в якому мета управління ризиком зазнала змін. Це залежить від ситуації, в якій опинився суб'єкт господарювання, що може вплинути, наприклад, на всі або деякі відносини хеджування стосовно строку погашення або лише на частину відносин хеджування.
- (в) суб'єкт господарювання, має стратегію управління ризиком, за якою він здійснює управління валютним ризиком прогнозованих операцій продажу та відповідної дебіторської заборгованості. У рамках цієї стратегії суб'єкт господарювання управляє валютним ризиком як конкретними відносинами хеджування лише до моменту визнання дебіторської заборгованості. Після цього суб'єкт господарювання припиняє управління валютним ризиком на основі відповідних конкретних відносинами хеджування. Замість цього він разом управляє валютним ризиком дебіторської заборгованості, кредиторської заборгованості та похідних інструментів (що не пов'язані з прогнозованими операціями, які досі не здійснено), виражених в одній і тій самій іноземній валюті. У цілях обліку такий підхід працює як «природне» хеджування, оскільки прибутки та збитки від валютного ризику за всіма цими об'єктами негайно визнаються в прибутку або збитку. Таким чином, у цілях обліку, якщо здійснюється призначення відносин хеджування на період до дати платежу, таке призначення має бути припинене при визнанні дебіторської заборгованості, оскільки мета управління ризиком за первісними відносинами хеджування більше не застосовується. Управління валютним ризиком тепер здійснюється в рамках тієї самої стратегії, але на іншій основі. І навпаки, якби суб'єкт господарювання переслідував іншу мету в управлінні ризиком і управляв валютним ризиком як єдиними відносинами хеджування, що тривають, саме в сумі такої прогнозованої операції продажу та відповідної дебіторської заборгованості до дати здійснення розрахунків, то облік хеджування тривав би до зазначеної дати.

Б6.5.25 Припинення обліку хеджування може вплинути:

- (а) на відносини хеджування в цілому; або
- (б) частину відносин хеджування (а це означає, що облік хеджування триває для тих відносин хеджування, що залишилися).

Б6.5.26 Відносини хеджування припиняються в цілому, якщо, в цілому, вони більше не відповідають кваліфікаційним критеріям. Наприклад:

- (а) відносини хеджування більше не відповідають меті управління ризиком, на основі якої їх було кваліфіковано для обліку хеджування (тобто суб'єкт господарювання більше не переслідує відповідної мети в управлінні ризиком);
- (б) інструмент або інструменти хеджування було продано або їх дію було припинено (в повному обсязі, що був охоплений відносинами хеджування); або
- (в) економічного зв'язку між об'єктом хеджування та інструментом хеджування більше не існує або у змінах вартості, обумовлених цим економічним зв'язком, починає домінувати вплив кредитного ризику.

Б6.5.27 Частина відносин хеджування припиняється (причому облік хеджування триває для тих відносин, що залишились) в тому разі, якщо лише частина відносин хеджування більше не відповідає кваліфікаційним критеріям. Наприклад:

- (а) після відновлення балансу відносин хеджування коефіцієнт хеджування може бути відкоригований так, що певний обсяг об'єкта хеджування більше не охоплюється відносинами хеджування (див. пункт Б6.5.20); отже, відносини хеджування припиняються лише стосовно того обсягу об'єкта хеджування, який більше не охоплюється відносинами хеджування; або
- (б) коли виникнення частини обсягу об'єкта хеджування, що є прогнозованою операцією (або її компонентом), перестає бути високоймовірною, облік хеджування припиняється лише стосовно того обсягу об'єкта хеджування, реалізація якого більше не є високоймовірною. Проте якщо суб'єкт господарювання має історію призначення відносин хеджування прогнозованих операцій та подальшого з'ясування того, що реалізації прогнозованих операцій більше не очікується, здатність такого суб'єкта господарювання достовірно передбачати прогнозовані операції ставиться під сумнів стосовно прогнозування аналогічних прогнозованих операцій. Це впливає на оцінку того, чи є подібні прогнозовані операції високоймовірними (див. пункт 6.3.3), а отже й того, чи є вони прийнятними як об'єкти хеджування.

Б6.5.28 Суб'єкт господарювання може призначити нові відносини хеджування, які охоплюють інструмент хеджування або об'єкт хеджування з попередніх відносин хеджування, стосовно яких облік хеджування було припинено (частково або в цілому). Це є не продовженням відносин хеджування, а початком нових відносин хеджування. Наприклад:

- (а) кредитна якість інструмента хеджування зазнає настільки значущого погіршення, що суб'єкт господарювання замінює його новим інструментом хеджування. Це означає, що первісні відносини хеджування не забезпечили досягнення мети управління ризиком, а тому припиняються в цілому. Новий інструмент хеджування призначається для хеджування тієї самої вразливості, що хеджувалась раніше, та охоплюється новими відносинами хеджування. Таким чином, зміни у справедливій вартості або грошових потоках об'єкта хеджування оцінюються, починаючи з дати призначення нових відносин хеджування і з посиленням саме на неї, а не на дату призначення первісних відносин хеджування.
- (б) відносини хеджування припиняються до завершення їх строку. Інструмент хеджування в таких відносинах хеджування може бути призначений інструментом хеджування в інших відносинах хеджування (наприклад, під час коригування коефіцієнта хеджування після відновлення балансу шляхом збільшення обсягу інструмента хеджування або під час призначення абсолютно нових відносин хеджування).

Облік часової вартості опціонів

Б6.5.29 Опціон може розглядатись як такий, що стосується певного періоду часу, оскільки його часова вартість є платою за надання утримувачеві опціону захисту протягом певного періоду. Водночас, доречними аспектами з точки зору оцінювання того, чи забезпечує опціон хеджування операції або чи є об'єктом хеджування, пов'язаним із періодом часу, є характеристики такого об'єкта хеджування, включаючи те, як і коли він впливає на прибуток або збиток. Таким чином, суб'єкт господарювання оцінює тип об'єкта хеджування (див. пункт 6.5.15(а)) на основі природи об'єкта хеджування (незалежно від того, чи є відносини хеджування хеджуванням грошових потоків або хеджуванням справедливої вартості):

- (а) часова вартість опціону стосується об'єкта хеджування, пов'язаного із операцією, якщо за своєю природою об'єкт хеджування є операцією, для якої часова вартість має характер витрат за такою операцією. Прикладом цього є ситуація, в якій часова вартість опціону пов'язана з об'єктом хеджування, що тягне за собою визнання об'єкта, первісна оцінка якого включає в себе витрати на операцію (наприклад, суб'єкт господарювання хеджує придбання

товару – незалежно від того, чи є це прогнозованою операцією або твердим зобов'язанням – від ризику зміни ціни на товар і включає витрати на операцію в первісну оцінку запасів). Часова вартість впливає на прибуток або збиток у той самий час, що й об'єкт хеджування внаслідок включення часової вартості опціону до первісної оцінки відповідного об'єкта хеджування. Подібним чином, суб'єкт господарювання, який хеджує продаж товару – незалежно від того, чи мова йде про прогнозовану операцію або тверде зобов'язання – включає часову вартість опціону до складу собівартості відповідної операції з продажу (отже, часова вартість буде визнана в прибутку або збитку в тому самому періоді, що й дохід від хеджованого продажу);

- (б) часова вартість опціону стосується об'єкта хеджування, пов'язаного з періодом часу, якщо за своєю природою об'єкт хеджування є таким, що часова вартість має характер собівартості одержання захисту від ризику протягом певного періоду часу (але об'єкт хеджування не призводить до здійснення операції, яка передбачає здійснення витрат на операцію згідно з підпунктом (а)). Наприклад, у разі здійснення хеджування товарних запасів від зменшення справедливої вартості строком на шість місяців із використанням товарного опціону з відповідним строком дії, часову вартість зазначеного опціону буде віднесено на прибуток або збиток (тобто амортизовано на систематичній та раціональній основі) протягом зазначеного шестимісячного періоду. Ще одним прикладом є хеджування чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю, що здійснюється на 18 місяців із використанням валютного опціону, результатом чого є розподіл часової вартості опціону впродовж зазначеного 18-місячного періоду.

Б6.5.30 Характеристики об'єкта хеджування, включаючи те, як і коли об'єкт хеджування впливає на прибуток або збиток, також впливають на період, протягом якого амортизується часова вартість опціону, що хеджує об'єкт хеджування, пов'язаний із періодом часу, що відповідає періодові, протягом якого внутрішня вартість опціону може впливати на прибуток або збиток згідно з обліком хеджування. Наприклад, у разі використання процентного опціону («кеп») для захисту від збільшення процентних витрат за облігацією з плаваючою ставкою, часова вартість такого «кепу» амортизується в прибутку або збитку протягом того самого періоду, упродовж якого будь-яка внутрішня вартість «кепу» впливала б на прибуток або збиток:

- (а) якщо «кеп» забезпечує хеджування від зростання ставок відсотка протягом трьох перших років загального строку дії п'ятирічної облігації з плаваючою-ставкою відсотка, то часова вартість такого «кепу» амортизується протягом перших трьох років; або
- (б) якщо «кеп» є опціоном із відстроченням виконання, який забезпечує хеджування від зростання ставок відсотка на другому та третьому роках загального строку дії п'ятирічної облігації з плаваючою ставкою відсотка, то часова вартість такого «кепу» амортизується протягом другого та третього років.

Б6.5.31 Облік часової вартості опціонів згідно з пунктом 6.5.15 застосовується також до комбінації купленого та проданого опціонів (якщо один із них є опціоном «пут», а другий – опціоном «кол»), яка на дату призначення інструментом хеджування має нульову часову вартість («колар із нульовою собівартістю»). У такому разі суб'єкт господарювання визнає будь-які зміни в часовій вартості у складі іншого сукупного доходу, навіть якщо кумулятивна зміна часової вартості протягом усього періоду відносин хеджування є нульовою. Отже, якщо часова вартість опціону стосується:

- (а) об'єкта хеджування, пов'язаного з операцією, то часова вартість наприкінці відносин хеджування, що коригує об'єкт хеджування чи перекласифіковується в прибуток або збиток (див. пункт 6.5.15(б)), буде нульовою;
- (б) об'єкта хеджування, пов'язаного з періодом часу, то амортизаційні витрати, пов'язані з часовою вартістю, є нульовими.

Б6.5.32 Облік часової вартості опціонів згідно з пунктом 6.5.15 застосовується лише в тому обсязі, в якому часова вартість стосується об'єкта хеджування (узгоджена часова вартість). Часова вартість опціону пов'язана з об'єктом хеджування, якщо критично важливі умови опціону (наприклад, його номінальна сума, строк дії та базовий показник) узгоджено з об'єктом хеджування. Отже, якщо критично важливі умови опціону та об'єкта хеджування узгоджено не повністю, то суб'єкт господарювання визначає узгоджену часову вартість як обсяг, у якому часова вартість, включена до складу премії (фактична часова вартість), пов'язана з об'єктом хеджування (а отже має розглядатися згідно з пунктом 6.5.15). Суб'єкт господарювання визначає узгоджену часову вартість із використанням оцінки опціону, який мав би критично важливі умови, що ідеально відповідають умовам об'єкта хеджування.

Б6.5.33 Якщо фактична часова вартість та узгоджена часова вартість відрізняються одна від одної, то суб'єкт господарювання визначає суму, накопичену в окремому компоненті власного капіталу згідно з пунктом 6.5.15 у такому порядку:

- (а) якщо на початку відносин хеджування фактична часова вартість перевищує узгоджену часову вартість, то суб'єкт господарювання:
- (і) визначає суму, що накопичилася в окремому компоненті власного капіталу на основі узгодженої часової вартості; і
 - (іі) обліковує різниці між змінах справедливої вартості обох часових вартостей у прибутку або збитку;
- (б) якщо на початку відносин хеджування фактична часова вартість є нижчою за узгоджену часову вартість, то суб'єкт господарювання визначає суму, накопичену в окремому компоненті власного капіталу, на основі меншої за розміром кумулятивної зміни справедливої вартості:
- (і) фактичної часової вартості; та
 - (іі) узгодженої часової вартості.

Будь-який залишок зміни у справедливій вартості фактичної часової вартості визнається в прибутку або збитку.

Облік форвардного елемента форвардних контрактів та базисних валютних спредів фінансових інструментів

Б6.5.34 Форвардний контракт може розглядатись, як такий, що стосується певного періоду часу, оскільки його форвардний елемент є відображенням плати за період часу (тобто строк, за який її визначено). Проте доречним аспектом для оцінювання того, чи інструментом хеджування хеджує операцію або об'єкт хеджування, пов'язаний із періодом часу, є характеристики такого об'єкта хеджування, в тому числі те, як і коли він впливає на прибуток або збиток. Таким чином, суб'єкт господарювання оцінює тип об'єкта хеджування (див. пункти 6.5.16 і 6.5.15(а)) на основі природи об'єкта хеджування (незалежно від того, чи є відносини хеджування хеджування грошових потоків або хеджуванням справедливої вартості):

- (а) форвардний елемент форвардного контракту стосується об'єкта хеджування, пов'язаного з операцією, якщо за своєю природою об'єкт хеджування є операцією, для якої форвардний елемент має характер витрат за такою операцією. Прикладом цього є ситуація, в якій форвардний елемент пов'язаний із об'єктом хеджування, що тягне за собою визнання об'єкта, первісна оцінка якого включає в себе витрати на операцію (наприклад, суб'єкт господарювання хеджує придбання запасів, виражених в іноземній валюті – незалежно від того, чи є це прогнозованою операцією або твердим зобов'язанням – від валютного ризику і включає витрати на операцію в первісну оцінку запасів). Форвардний елемент впливає на прибуток або збиток у той самий час, що й об'єкт хеджування внаслідок включення форвардного елемента до первісної оцінки відповідного об'єкта хеджування. Подібним чином, суб'єкт господарювання, який хеджує продаж товару, ціну якого встановлено в іноземній валюті, від валютного ризику – незалежно від того, чи мова йде про прогнозовану операцію або тверде зобов'язання – включає форвардний елемент до складу собівартості, що стосується відповідної операції з продажу (отже, форвардний елемент буде визнаний у прибутку або збитку в тому самому періоді, що й дохід від хеджованого продажу);
- (б) форвардний елемент форвардного контракту стосується об'єкта хеджування, пов'язаного з періодом часу, якщо за своєю природою об'єкт хеджування є таким, що форвардний елемент має характер собівартості одержання захисту від ризику протягом певного періоду часу (але об'єкт хеджування не призводить до здійснення операції, яка передбачає здійснення витрат на операцію згідно з підпунктом (а)). Наприклад, у разі здійснення хеджування товарних запасів від зміни справедливої вартості строком на шість місяців із використанням товарного форвардного контракту з відповідним строком дії, форвардний елемент форвардного контракту буде розподілятися на прибуток або збиток (тобто амортизовано на систематичній та раціональній основі) протягом зазначеного шестимісячного періоду. Ще одним прикладом є хеджування чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю, що здійснюється на 18 місяців із використанням валютного форвардного контракту, результатом чого є розподіл форвардного елемента форвардного контракту впродовж зазначеного 18-місячного періоду.

Б6.5.35 Характеристики об'єкта хеджування, включаючи те, як і коли об'єкт хеджування впливає на прибуток або збиток, також впливають на період, протягом якого амортизується форвардний елемент форвардного контракту, що хеджує об'єкт хеджування, пов'язаний із періодом часу, що є тим періодом, із яким пов'язаний форвардний елемент. Наприклад, якщо форвардний контракт хеджує вразливість до мінливості тримісячних ставок відсотка протягом тримісячного періоду, що

розпочнеться через шість місяців, то форвардний елемент амортизується протягом періоду зі сьомого місяця по дев'ятий.

- Б6.5.36** Облік форвардного елемента форвардного контракту згідно з пунктом 6.5.16 застосовується також у тому разі, якщо форвардний елемент є нульовим на дату призначення форвардного контракту інструментом хеджування. У такому разі суб'єкт господарювання визнає будь-які зміни у справедливій вартості, які можуть бути віднесені на форвардний елемент, у складі іншого сукупного доходу, навіть якщо кумулятивна зміна справедливої вартості, що може бути віднесена на форвардний елемент, протягом усього періоду відносин хеджування є нульовою. Таким чином, якщо форвардний елемент форвардного контракту стосується:
- (а) об'єкта хеджування, пов'язаного з операцією, то сума форвардного елемента наприкінці відносин хеджування, що коригує об'єкт хеджування чи перекласифіковується в прибуток або збиток (див. пункти 6.5.15(б) й 6.5.16), буде нульовою;
 - (б) об'єкта хеджування, пов'язаного з періодом часу, то сума амортизації, пов'язана з форвардним елементом, є нульовою.
- Б6.5.37** Облік форвардного елемента форвардних контрактів згідно з пунктом 6.5.16 застосовується лише в тому обсязі, в якому форвардний елемент стосується об'єкта хеджування (узгоджений форвардний елемент). Форвардний елемент форвардного контракту є пов'язаним із об'єктом хеджування, якщо критичні умови форвардного контракту (наприклад, його номінальна сума, строк дії та базовий показник) узгоджено з об'єктом хеджування. Отже, якщо критично важливі умови форвардного контракту та об'єкта хеджування узгоджено не повністю, то суб'єкт господарювання визначає узгоджений форвардний елемент як обсяг, у якому форвардний елемент, включений до складу форвардного контракту (фактичний форвардний елемент), пов'язаний із об'єктом хеджування (а отже має розглядатися згідно з пунктом 6.5.16). Суб'єкт господарювання визначає узгоджений форвардний елемент із використанням оцінки форвардного контракту, який мав би критичні умови, що ідеально відповідають умовам об'єкта хеджування.
- Б6.5.38** Якщо фактичний форвардний елемент і узгоджений форвардний елемент відрізняються один від одного, то суб'єкт господарювання визначає суму, накопичену в окремому компоненті власного капіталу згідно з пунктом 6.5.16 у такому порядку:
- (а) якщо на початку відносин хеджування абсолютна сума фактичного форвардного елемента перевищує абсолютну суму узгодженого форвардного елемента, то суб'єкт господарювання:
 - (i) визначає суму, що накопичилася в окремому компоненті власного капіталу на основі узгодженого форвардного елемента; і
 - (ii) обліковує різниці між змінах справедливої вартості обох форвардних елементів у прибутку або збитку;
 - (б) якщо на початку відносин хеджування абсолютна сума фактичного форвардного елемента є нижчою за абсолютну суму узгодженого форвардного елемента, то суб'єкт господарювання визначає суму, накопичену в окремому компоненті власного капіталу, на основі меншої за розміром кумулятивної зміни справедливої вартості:
 - (i) абсолютної суми фактичного форвардного елемента; і
 - (ii) абсолютної суми узгодженого форвардного елемента.
- Будь-який залишок зміни у справедливій вартості форвардного елемента визнається в прибутку або збитку.
- Б6.5.39** Якщо суб'єкт господарювання відокремлює базисний валютний спред від фінансового інструмента та виключає його з призначення такого фінансового інструмента інструментом хеджування (див. пункт 6.2.4(б), до базисного валютного спреду застосовуються пункти Б6.5.34–Б6.5.38 керівництва із застосування в такий самий спосіб, у який вони застосовуються до форвардного елемента форвардного контракту.

Хеджування групи об'єктів (розділ 6.6)

Хеджування чистої позиції

Прийнятність для обліку хеджування та призначення чистої позиції

- Б6.6.1** Чиста позиція є прийнятною для обліку хеджування лише в тому разі, якщо суб'єкт господарювання здійснює хеджування на нетто-основі в цілях управління ризиком. Те, чи суб'єкт господарювання,

здійснює хеджування саме в такий спосіб, є питанням факту (а не простого твердження чи документації). Таким чином, суб'єкт господарювання не може застосовувати облік хеджування на нетто-основі винятково для досягнення певного облікового результату, якщо це не відображатиме його підходу до управління ризиком. Хеджування чистої позиції має бути складовою частиною усталеної стратегії управління ризиком. Зазвичай таку стратегію затверджує провідний управлінський персонал, який визначено в МСБО 24.

- Б6.6.2 Наприклад, суб'єкт господарювання А, функціональною валютою якого є національна валюта, має тверде зобов'язання сплатити 150 000 ОІВ для здійснення витрат на рекламу через дев'ять місяців, а також тверде зобов'язання продати готову продукцію за 150 000 ОІВ через 15 місяців. Суб'єкт господарювання А укладає похідний інструмент в іноземній валюті із розрахунком через дев'ять місяців, за яким він одержує 100 ОІВ та сплачує 70 ВО. Суб'єкт господарювання А не має іншої позиції, вразливості до ОІВ. Суб'єкт господарювання А не здійснює управління валютним ризиком на нетто-основі. З огляду на це суб'єкт господарювання А не може застосовувати облік хеджування до відносин хеджування між похідним інструментом в іноземній валюті та чистою позицією в розмірі 100 ОІВ (що складається зі 150 000 ОІВ твердого зобов'язання з придбання рекламних послуг і 149 900 ОІВ (зі 150 000 ОІВ) твердого зобов'язання з продажу) на строк у дев'ять місяців.
- Б6.6.3 Якби суб'єкт господарювання А здійснював управління валютним ризиком на нетто-основі й не укладав би похідного інструмента в іноземній валюті (оскільки це збільшує його вразливість до валютного ризику, а не зменшує її), то суб'єкт господарювання мав би протягом дев'яти місяців природно хеджовану позицію. Зазвичай ця хеджована позиція не знаходить відображення у фінансовій звітності, оскільки операції визнаються в різних звітних періодах у майбутньому. Нульова чиста позиція була б прийнятною для обліку хеджування лише за умови дотримання умов, установлених пунктом 6.6.6.
- Б6.6.4 У разі призначення об'єктом хеджування групи об'єктів, які становлять чисту позицію, суб'єкт господарювання призначає всю групу об'єктів, до складу якої входять ті об'єкти, з яких може складатись чиста позиція. Суб'єктові господарювання не дозволено призначати неконкретну абстрактну суму чистої позиції. Наприклад, суб'єкт господарювання має групу твердих зобов'язань із продажу через дев'ять місяців на суму 100 ОІВ та групу твердих зобов'язань із купівлі через 18 місяців на суму 120 ОІВ. Суб'єкт господарювання не має права призначити абстрактну суму чистої позиції розміром до 20 ОІВ. Натомість він має призначити валову суму операцій купівлі та валову суму операцій продажу, які, взяті разом, дають чисту позицію, що хеджується. Суб'єкт хеджування призначає валові позиції, що дають чисту позицію, щоб суб'єкт господарювання мав змогу виконати вимоги щодо обліку кваліфікованих відносин хеджування.

Застосування вимог ефективності хеджування до хеджування чистої позиції

- Б6.6.5 При з'ясуванні суб'єктом господарювання того, чи при хеджуванні ним чистої позиції виконуються встановлені пунктом 6.4.1(в) вимоги ефективності хеджування, він має розглянути зміни у вартості об'єктів у складі чистої позиції, які справляють вплив, аналогічний впливові інструмента хеджування у зв'язку зі зміною справедливої вартості інструмента хеджування. Наприклад, суб'єкт господарювання має групу твердих зобов'язань із продажу через дев'ять місяців на суму 100 ОІВ та групу твердих зобов'язань із купівлі через 18 місяців на суму 120 ОІВ. Він хеджує валютний ризик чистої позиції в розмірі 20 ОІВ із використанням форвардного валютного контракту на 20 ОІВ. При з'ясуванні того, чи виконуються встановлені пунктом 6.4.1(в) вимоги ефективності хеджування, суб'єкт господарювання розглядає відносини між:
- (а) зміною справедливої вартості форвардного валютного контракту разом зі змінами у вартості твердих зобов'язань із продажу, пов'язаними з валютним ризиком; і
 - (б) змінами у вартості твердих зобов'язань із купівлі, пов'язаними з валютним ризиком.
- Б6.6.6 Аналогічно, якби в прикладі, наведеному в пункті Б6.6.5, суб'єкт господарювання мав нульову чисту позицію, то при з'ясуванні того, чи виконуються вимоги ефективності хеджування, встановлені пунктом 6.4.1(в), він мусив би розглянути відносини між змінами у вартості твердих зобов'язань із продажу, пов'язаними з валютним ризиком, та змінами у вартості твердих зобов'язань із купівлі, пов'язаними з валютним ризиком.

Хеджування грошових потоків, що становлять чисту позицію

- Б6.6.7 При хеджуванні суб'єктом господарювання групи об'єктів із позиціями ризику, що згортаються (тобто чистої позиції), прийнятність обліку хеджування залежить від типу хеджування. Якщо здійснюється хеджування справедливої вартості, то чиста позиція може бути прийнятною як об'єкт хеджування. Якщо ж натомість здійснюється хеджування грошового потоку, то чиста позиція може бути

прийнятною як об'єкт хеджування, якщо вона є хеджуванням валютного ризику, а при призначенні такої чистої позиції встановлюється звітний період, у якому прогнозовані операції, як очікується, впливатимуть на прибуток або збиток, а також визначається їх характер і обсяг.

Б6.6.8 Наприклад, суб'єкт господарювання має чисту позицію, що складається з нижнього шару продажів у 100 ОІВ та нижнього шару закупівель у 150 ОІВ. Операції як продажу, так і купівлі виражено в одній і тій самій іноземній валюті. Для того, щоб достатньою мірою конкретизувати призначення хеджованої чистої позиції, суб'єкт господарювання зазначає в первісній документації відносин хеджування, що може здійснюватись продаж продукту А або продукту Б і може здійснюватись купівля механізму А, механізму Б та сировини А. Суб'єкт господарювання визначає також обсяги операцій кожного типу. Суб'єкт господарювання документально зазначає, що нижній шар операцій продажу (100 ОІВ) складається з прогнозованого обсягу операцій продажу перших 70 ОІВ продукту А та перших 30 ОІВ продукту Б. Якщо очікується, що зазначені обсяги продажів впливатимуть на прибуток або збиток у різних звітних періодах, то суб'єкт господарювання зазначив би про це в документації як, наприклад, перші 70 ОІВ від продажу продукту А, що за очікуванням вплинуть на прибуток або збиток у першому звітному періоді, та перші 30 ОІВ від продажу продукту Б, що за очікуванням вплинуть на прибуток або збиток у другому звітному періоді. Суб'єкт господарювання також зазначає в документації, що нижній шар купівель (150 ОІВ) складається з купівлі перших 60 ОІВ механізму А, перших 40 ОІВ механізму Б та перших 50 ОІВ сировини А. Якщо очікується, що ці обсяги закупівель впливатимуть на прибуток або збиток у різних звітних періодах, то суб'єкт господарювання зазначає це в документації шляхом розбивки обсягів закупівель між звітними періодами, в яких вони, як очікується, впливатимуть на прибуток або збиток (подібно до документування ним обсягів продажу). Наприклад, прогнозована операція буде описана таким чином:

- (а) перші 60 ОІВ закупівель механізму А, що за очікуваннями впливатимуть на прибуток або збиток із третього звітного періоду протягом наступних десяти звітних періодів;
- (б) перші 40 ОІВ закупівель механізму Б, що за очікуваннями впливатимуть на прибуток або збиток із четвертого звітного періоду протягом наступних 20 звітних періодів; і
- (в) перші 50 ОІВ закупівель сировини А, що за очікуваннями надійдуть у третьому звітному періоді й будуть продані (тобто впливатимуть на прибуток або збиток) у зазначеному та наступному звітних періодах.

Визначення природи обсягів прогнозованих операцій має враховувати такі аспекти, як закономірності амортизації об'єктів нерухомості, механізмів та обладнання одного роду, якщо природа зазначених об'єктів є такою, що закономірності амортизації можуть змінюватись залежно від того, як саме суб'єкт господарювання використовує ці об'єкти. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання використовує механізм А у двох різних виробничих процесах, у зв'язку з чим застосовується відповідно прямолінійний метод амортизації за 10 звітних періодів та метод суми одиниць продукції, то при документуванні прогнозованого обсягу закупівель механізмів А, то при документуванні прогнозованого обсягу закупівель слід подати розбивку зазначеного обсягу між відповідними методами амортизації.

Б6.6.9 У випадку хеджування грошових потоків за чистою позицією до складу сум, визначених згідно з пунктом 6.5.11, включаються зміни у вартості об'єктів у складі чистої позиції, які справляють вплив, аналогічний впливові інструмента хеджування у зв'язку зі зміною справедливої вартості об'єкта хеджування. Водночас, зміни у вартості об'єктів у складі чистої позиції, які справляють вплив, аналогічний впливові інструмента хеджування, визнаються лише коли визнаються операції, яких вони стосуються, тобто, наприклад, при визнанні прогнозованого продажу як доходу. Наприклад, суб'єкт господарювання має групу високоймовірних прогнозованих операцій продажу через дев'ять місяців на суму 100 ОІВ та групу високоймовірних прогнозованих операцій купівлі через 18 місяців на суму 120 ОІВ. Він хеджує валютний ризик чистої позиції в розмірі 20 ОІВ із використанням форвардного валютного контракту на 20 ОІВ. При з'ясуванні сум, що визнаються в резерві хеджування грошових потоків згідно з пунктами 6.5.11(а)–6.5.11(б) суб'єкт господарювання порівнює:

- (а) зміну справедливої вартості форвардного валютного контракту разом зі змінами у вартості високоймовірних прогнозованих операцій продажу, пов'язаними з валютним ризиком; зі
- (б) змінами у вартості високоймовірних прогнозованих операцій купівлі, пов'язаними з валютним ризиком.

Водночас, доти, доки високоймовірні прогнозовані операції продажу не буде визнано у фінансовій звітності, суб'єкт господарювання визнає тільки суми, пов'язані з форвардним валютним контрактом, і тоді ж визнаються прибутки або збитки за зазначеними прогнозованими операціями (тобто зміна вартості, що може бути віднесена на зміни курсу валют у період між призначенням відносин хеджування та визнанням доходу).

- Б6.6.10 Подібним чином, якби в розглянутому прикладі суб'єкт господарювання мав нульову чисту позицію, він порівнював би зміни у вартості високоймовірних прогнозованих операцій продажу, пов'язані з валютним ризиком, зі змінами у вартості високоймовірних прогнозованих операцій купівлі, пов'язаними з валютним ризиком. Водночас, такі суми визнаються лише коли відповідні прогнозовані операції визнаються у фінансовій звітності.

Призначення шарів груп об'єктів як об'єкта хеджування

- Б6.6.11 З тих самих причин, які було зазначено в пункті Б6.3.19, призначення компонентів-шарів груп існуючих об'єктів робить необхідною конкретну ідентифікацію номінальної суми групи об'єктів, зі складу якої визначається хеджований компонент-шар.
- Б6.6.12 Відносини хеджування можуть включати в себе шари зі складу кількох різних груп об'єктів. Наприклад, у хеджуванні чистої позиції за групою активів і групою зобов'язань відносини хеджування можуть включати в себе – у складі комбінації – компонент-шар групи активів і компонент-шар групи зобов'язань.

Подання прибутку або збитку за інструментом хеджування

- Б6.6.13 Якщо об'єкти хеджуються разом як група в рамках хеджування грошових потоків, то вони можуть впливати на різні статті звіту про прибутки та збитки й інший сукупний дохід. Подання прибутку або збитку від хеджування в зазначеному звіті залежить від групи об'єктів.
- Б6.6.14 Якщо група об'єктів не містить жодних позицій ризику, що згортаються (наприклад, група витрат в іноземній валюті, що впливають на різні статті звіту про прибутки та збитки й інший сукупний дохід, що хеджуються від валютного ризику), то перекласифіковані прибутки або збитки за інструментом хеджування розподіляються між статтями, на які впливають об'єкти хеджування. Цей розподіл здійснюється на систематичній та раціональній основі й не повинен призводити до відображення валових сум чистого прибутку або збитку за одним-єдиним інструментом хеджування.
- Б6.6.15 Якщо група об'єктів не містить позицій ризику, що згортаються (наприклад, група операцій продажу та витрат, виражених в іноземній валюті, що хеджуються разом від валютного ризику), то суб'єкт господарювання подає прибуток або збиток від хеджування в окремій статті звіту про прибутки та збитки й інший сукупний дохід. Розгляньмо, наприклад, хеджування валютного ризику чистої позиції операцій продажу в іноземній валюті в розмірі 100 ОІВ та витрат в іноземній валюті в розмірі 80 ОІВ із використанням форвардного валютного контракту на 20 ОІВ. Прибуток або збиток за форвардним валютним контрактом, що перекласифіковується з резерву хеджування грошових потоків в прибуток або збиток (якщо чиста позиція впливає на прибуток або збиток) подається в окремій статті окремо від хеджованих операцій продажу та витрат. Крім того, якщо продаж відбувається в періоді, який передує періодові здійснення витрат, дохід від продажу все одно оцінюється за спотовим курсом згідно з МСБО 21. Відповідний прибуток або збиток від хеджування подається в окремій статті так, щоб прибуток або збиток відображав вплив хеджування чистої позиції, з відповідним коригуванням резерву хеджування грошових потоків. Якщо хеджовані витрати впливають на прибуток або збиток у пізнішому періоді, то прибуток або збиток від хеджування, що був раніше визнаний у резерві хеджування грошових потоків, після продажу перекласифіковується в прибуток або збиток і подається як стаття, окрема від статті, що містить хеджовані витрати, які оцінюються за спотовим курсом згідно з МСБО 21.
- Б6.6.16 Для деяких типів хеджування справедливої вартості мета хеджування полягає, головним чином, не в тому, щоб згорнути зміни у справедливій вартості об'єкта хеджування, а в тому, щоб трансформувати грошові потоки об'єкта хеджування. Наприклад, суб'єкт господарювання хеджує процентний ризик зміни справедливої вартості боргового інструмента з фіксованою ставкою, використовуючи процентний своп. Мета хеджування для суб'єкта господарювання полягає в перетворенні грошових потоків за фіксованою ставкою відсотка в грошові потоки за плаваючою процентною ставкою. Ця мета відображається в обліку відносин хеджування шляхом нарахування чистих процентів за процентним свопом у прибутку або збитку. У разі хеджування чистої позиції (наприклад, чистої позиції із активу з фіксованою ставкою та зобов'язанням із фіксованою ставкою) це нарахування чистих процентів має відобразитись у окремій статті звіту про прибутки та збитки й інший сукупний дохід. Це робиться для запобігання переведенню чистих прибутків або збитків за одним-єдиним інструментом у валові суми, що згортаються, та їх визнанню в різних статтях (наприклад, так забезпечується запобігання включенню чистих процентних надходжень за одним-єдиним процентним свопом до складу валового процентного доходу та валових процентних витрат).

Дата набрання чинності та перехідні положення (глава 7)

Перехідні положення (розділ 7.2)

Фінансові активи, утримувані для торгівлі

- Б7.2.1 На дату першого застосування цього Стандарту суб'єкт господарювання повинен з'ясувати, чи відповідає мета бізнес-моделі суб'єкта, що застосовується для управління будь-якими з його фінансових активів, умові, передбаченій пунктом 4.1.2(а), або умові, передбаченій пунктом 4.1.2А(а), або чи є фінансовий актив прийнятним для здійснення вибору, передбаченого пунктом 5.7.5. Для цього суб'єкт господарювання з'ясовує, чи відповідають фінансові активи визначенню утримуваних для торгівлі так, ніби суб'єкт господарювання придбав ці активи в дату першого застосування.

Зменшення корисності

- Б7.2.2 При переході суб'єкт господарювання повинен намагатись приблизно визначити кредитний ризик на момент первісного визнання шляхом урахування всієї обґрунтовано необхідної та підтвердженої інформації, що може бути одержана без надмірних витрат або зусиль. Суб'єкт господарювання не зобов'язаний проводити ретельний пошук інформації, щоб з'ясувати, на дату здійснення переходу, чи зазнав кредитний ризик значущого зростання з моменту первісного визнання. Якщо суб'єкт господарювання не в змозі з'ясувати це без надмірних витрат або зусиль, то застосовується пункт 7.2.20.
- Б7.2.3 Для визначення резерву під збитки за первісно визнаними фінансовими інструментами (або зобов'язаннями з кредитування або договорами фінансової гарантії, в яких суб'єкт господарювання став стороною договору) до дати першого застосування суб'єкт господарювання – як після переходу, так і до самого припинення визнання цих об'єктів – бере до уваги інформацію, що є доречною для визначення або приблизного з'ясування кредитного ризику при первісному визнанні. Для визначення або приблизного з'ясування первісного кредитного ризику суб'єкт господарювання може розглядати внутрішню та зовнішню інформацію, включаючи інформацію про портфель, згідно з пунктами Б5.5.1–Б5.5.6.
- Б7.2.4 Суб'єкт господарювання, який має незначущий обсяг історичної інформації, має право використовувати інформацію з внутрішньої звітності та статистичні дані (які могли бути сформовані під час ухвалення рішення про доцільність запуску нового продукту), інформацію про подібні продукти або досвід аналогічних суб'єктів у роботі з зіставними фінансовими інструментами, якщо він є доречним.

Визначення (додаток А)

Похідні інструменти

- БА.1 Типовими прикладами похідних інструментів є ф'ючерсні, форвардні, свопові та опціонні контракти. У контракті за похідним інструментом, як правило, зазначається умовна сума, що є сумою валюти, кількість акцій, кількість одиниць ваги чи об'єму, або інших одиниць. Проте похідний інструмент не вимагає від свого утримувача або продавця вкладати або одержувати умовну суму на початку дії контракту. Як альтернатива, похідний інструмент може вимагати здійснення фіксованого платежу або виплати суми, що може змінюватись (але не пропорційно до зміни в базовому показнику) в результаті якоїсь події в майбутньому, що не має зв'язку з умовною сумою. Наприклад, контракт може передбачати здійснення фіксованого платежу в розмірі 1000 ВО в разі зростання шестимісячної ставки LIBOR на 100 базисних пунктів. Такий контракт є похідним інструментом навіть попри те, що умовну суму в ньому не зазначено.
- БА.2 Подане в цьому Стандарті визначення похідного інструмента включає в себе контракти, розрахунки за якими здійснюються на валовій основі шляхом поставки базового активу (наприклад, форвардний контракт на купівлю боргового інструмента з фіксованою ставкою). Суб'єкт господарювання може мати контракт на купівлю або продаж нефінансового об'єкта, розрахунки за яким можуть здійснюватись шляхом заліку зустрічних вимог або іншим фінансовим інструментом, або шляхом обміну фінансовими інструментами (наприклад, контракт на купівлю або продаж товару за фіксованою ціною на певну дату в майбутньому). Такий контракт перебуває в межах сфери застосування цього Стандарту, якщо його не було укладено та якщо він не утримується з метою поставки нефінансового об'єкта згідно з очікуваними вимогами суб'єкта господарювання щодо

придбання, продажу або використання. Водночас, цей Стандарт застосовується до таких контрактів у зв'язку з очікуваними вимогами суб'єкта господарювання щодо придбання, продажу або використання, якщо суб'єкт господарювання здійснює їх призначення згідно з пунктом 2.5 (див. пункти 2.4–2.7).

- БА.3 Однією з характерних рис похідного інструмента є те, що він вимагає здійснення початкової чистої інвестиції, яка є меншою за ту, що була б потрібна для інших типів контрактів, які, за очікуванням, мають подібну реакцію на зміни ринкових факторів. Опціонний контракт відповідає цьому визначенню, тому що премія є меншою, ніж інвестиція, що була б потрібна для одержання базового фінансового інструмента, до якого прив'язано опціон. Валютний своп, який передбачає первісний обмін різних валют із однаковими справедливими вартостями, відповідає цьому визначенню, оскільки первісна чиста інвестиція за ним дорівнює нулю.
- БА.4 Звичайне придбання або продаж породжує зобов'язання з фіксованою ціною між датою операції та датою розрахунку, яке відповідає визначенню похідного інструмента. Водночас, через коротку тривалість такого зобов'язання воно не визнається похідним фінансовим інструментом. Натомість Стандарт визначає особливий порядок обліку таких договорів про звичайне придбання або продаж (див. пункти 3.1.2 та БЗ.1.3–БЗ.1.6).
- БА.5 Визначення похідного інструмента стосується нефінансових змінних, які не є специфічними для сторони контракту. До них належать індекс збитків від землетрусів у певному регіоні або індекс температур у певному місті. До нефінансових змінних, специфічних для сторони контракту, належать настання або ненастання пожежі, що пошкоджує або руйнує актив, який належить стороні контракту. Зміна справедливої вартості нефінансового активу є специфічною для його власника, якщо справедлива вартість відображає не лише зміни в ринкових цінах на такі активи (фінансову змінну), але й стан конкретного утримуваного нефінансового активу (нефінансова змінна). Наприклад, якщо гарантія залишкової вартості конкретного автомобіля наражає гаранта на ризик змін у фізичному стані автомобіля, то зміна такої залишкової вартості є для власника автомобіля специфічною.

Фінансові активи і зобов'язання, утримувані для торгівлі

- БА.6 Торгівля зазвичай полягає в активному та частому здійсненні операцій купівлі та продажу, а фінансові інструменти, що утримуються для торгівлі, зазвичай використовуються для одержання прибутку від короткострокових коливань цін або маржі дилера.
- БА.7 Фінансові зобов'язання, утримувані для торгівлі, включають у себе:
- (а) похідні зобов'язання, що не обліковуються як інструменти хеджування;
 - (б) зобов'язання про поставку фінансових активів, узятих у позику «коротким продавцем» (суб'єктом господарювання, що продає позичені ним фінансові активи, які поки що не є його власністю);
 - (в) фінансові зобов'язання, що приймаються з наміром викупити їх у короткостроковій перспективі (наприклад, борговий інструмент, що котирується, який може бути невдовзі викуплений його емітентом залежно від змін у його справедливій вартості); і
 - (г) фінансові зобов'язання, що входять до складу портфелю ідентифікованих фінансових інструментів, управління якими здійснюється разом і щодо яких наявні докази недавніх закономірностей одержання прибутку в короткостроковій перспективі.
- БА.8 Факт використання зобов'язання для фінансування торговельної діяльності сам по собі не означає того, що це зобов'язання утримується для торгівлі.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 10

Консолідована фінансова звітність

Мета

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

Досягнення мети

- 2 Для досягнення мети, викладеної у пункті 1, цей МСФЗ:
- (а) вимагає від суб'єкта господарювання (*материнського підприємства*), який контролює одного або декількох інших суб'єктів господарювання (*дочірні підприємства*), подавати консолідовану фінансову звітність;
 - (б) визначає принципи *контролю* та встановлює контроль як основу для консолідації;
 - (в) встановлює, як застосовувати принцип контролю щоб виявити, чи контролює інвестор об'єкт інвестування і, отже, чи повинен він консолідувати цей об'єкт інвестування;
 - (г) встановлює облікові вимоги до складання консолідованої фінансової звітності; та
 - (ґ) визначає інвестиційний суб'єкт господарювання та встановлює виняток для консолідації окремих дочірніх підприємств інвестиційного суб'єкта господарювання.
- 3 У цьому МСФЗ не йдеться про облікові вимоги до об'єднань бізнесу та їх впливу на консолідацію, в тому числі гудвіл, що виникає при об'єднанні бізнесу (див. МСФЗ 3 “*Об'єднання бізнесу*”).

Сфера застосування

- 4 Суб'єкт господарювання, який є материнським підприємством, подає консолідовану фінансову звітність. Цей МСФЗ застосовується до всіх суб'єктів господарювання, за винятком таких:
- (а) материнському підприємству не потрібно подавати консолідовану фінансову звітність, якщо воно відповідає усім таким умовам:
 - (і) воно є дочірнім підприємством, яке повністю належить іншому суб'єктові господарювання, або дочірнім підприємством, яке частково належить іншому суб'єктові господарювання, і всі його інші власники, в тому числі ті, які в інших випадках не мають права голосу, були поінформовані про те, що материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність та не заперечують проти цього;
 - (іі) його боргові інструменти або інструменти капіталу не перебувають в обігу на публічному ринку (внутрішній або зарубіжний фондовий біржі або позабіржовому ринку, включаючи місцевий та регіональний ринки);
 - (ііі) воно не подає і не перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або іншого регулятора з метою випуску певного класу інструментів на публічний ринок; та
 - (іv) його кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство складає фінансову звітність, яка доступна для публічного використання та відповідає МСФЗ, в якій дочірні підприємства консоліднуються або оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток згідно з цим МСФЗ.
 - (б) [вилучено]
 - (в) [вилучено]
- 4А Цей МСФЗ не застосовується до програм виплат працівникам після закінчення трудової діяльності та інших довгострокових програм виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 “*Виплати працівникам*”.
- 4В Материнське підприємство, яке є інвестиційним суб'єктом господарювання, не повинне подавати консолідовану фінансову звітність, якщо відповідно до пункту 31 цього МСФЗ вимагається оцінити всі його дочірні підприємства за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

Контроль

- 5 Інвестор, незалежно від характеру його участі у суб'єкті господарювання (об'єкті інвестування), визначає чи є він материнським підприємством шляхом оцінки чи контролює він об'єкт інвестування.
- 6 Інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо він має права на змінні результати діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та може впливати на ці результати завдяки своїм владним повноваженням щодо об'єкта інвестування.
- 7 Отже, інвестор контролює об'єкт інвестування тоді і лише тоді, коли інвестор має все перелічене далі:
- (а) владні повноваження щодо об'єкта інвестування (див. пункти 10–14);
 - (б) зазнає ризиків або має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування (див. пункти 15 та 16); та
 - (в) здатність використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора (див. пункти 17 та 18).
- 8 Інвестор має розглянути всі факти та обставини, оцінюючи, чи контролює він об'єкт інвестування. Інвестор має повторно оцінити, чи контролює він об'єкт інвестування, якщо факти та обставини вказують на те, що є зміни одного або декількох з трьох елементів контролю, перелічених в пункті 7 (див. пункти Б80–Б85).
- 9 Два або більша кількість інвесторів колективно контролюють об'єкт інвестування, якщо вони повинні діяти разом, щоб керувати значущими видами діяльності. В таких випадках, оскільки жоден з інвесторів не може керувати діяльністю без співпраці з іншими, жоден інвестор індивідуально не контролює об'єкт інвестування. Кожний інвестор обліковує свою частку участі в об'єкті інвестування згідно з відповідними МСФЗ, а саме МСФЗ 11 “Спільна діяльність”, МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства” або МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”.

Владні повноваження

- 10 Інвестор має владні повноваження щодо об'єкта інвестування, якщо інвестор має існуючі права, що дають йому нинішню здатність керувати *значущими видами діяльності*, тобто діяльністю, що суттєво впливає на результати об'єкта інвестування.
- 11 Владні повноваження є результатом існування прав. У деяких випадках визначення владних повноважень не викликає ускладнень, наприклад, коли владні повноваження щодо об'єкта інвестування походять безпосередньо та виключно від прав голосу, наданих тільки такими інструментами капіталу, як акції, і їх можна оцінити, виходячи з прав голосу таких акціонерів. У інших випадках оцінка буде складнішою і вимагатиме розгляду більше ніж одного чинника, наприклад, коли владні повноваження є результатом одної або декількох договірних угод.
- 12 Інвестор, який наразі має можливість керувати значущими видами діяльності, має владні повноваження, навіть якщо його права керувати значущими видами діяльності ще не реалізовані. Наявність доказу того, що інвестор здійснює керівництво значущими видами діяльності, може допомогти визначити, чи має такий інвестор владні повноваження, але такий доказ сам по собі не є достатнім для висновку при визначенні того, чи має інвестор владні повноваження щодо об'єкта інвестування.
- 13 Якщо кожен з двох або більше інвесторів має права, що дають йому можливість одноосібно керувати різними значущими видами діяльності, то інвестор, який наразі має здатність керувати діяльністю, що найсуттєвіше впливає на результати діяльності об'єкта інвестування, має владні повноваження щодо об'єкта інвестування.
- 14 Інвестор може мати владні повноваження щодо об'єкта інвестування, навіть якщо інші суб'єкти господарювання мають існуючі права, що наразі дають їм здатність брати участь в управлінні значущими видами діяльності, наприклад, коли інший суб'єкт господарювання має *суттєвий вплив*. Проте інвестор, що володіє лише правами захисту інтересів інвесторів, не має владних повноважень щодо об'єкта інвестування (див. пункти Б26 – Б28) і, відповідно, не контролює об'єкт інвестування.

Результати діяльності

- 15 Інвестор зазнає ризиків, або має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування у випадку, якщо результати інвестора від його участі мають потенційну здатність змінюватися внаслідок зміни показників діяльності об'єкта інвестування. Змінні результати діяльності об'єкта інвестування можуть бути як тільки додатними і тільки від'ємними, так і одночасно додатними та від'ємними.
- 16 Хоча лише один інвестор може контролювати об'єкт інвестування, дохід від об'єкта інвестування може розподілятися поміж кількома сторонами. Наприклад, власники частки участі, що не забезпечує контролю, можуть брати участь в розподілі прибутків або дивідендів об'єкта інвестування.

Зв'язок між владними повноваженнями та результатами діяльності

- 17 Інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор не лише має владні повноваження щодо об'єкта інвестування та має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування чи несе пов'язані з ними ризики, але й здатний скористатися своїми владними повноваженнями з метою впливу на результати діяльності об'єкта інвестування.
- 18 Отже, інвестор, наділений правами приймати рішення, має визначити, чи є він принципалом, чи агентом. Інвестор, який є агентом у відповідності з пунктами Б58–Б72, не контролює об'єкт інвестування, коли він реалізує делеговані йому права прийняття рішень.

Облікові вимоги

- 19 **Материнське підприємство готує консолідовану фінансову звітність, застосовуючи єдині облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин.**
- 20 Консолідація об'єкта інвестування розпочинається з дати, коли інвестор отримує контроль над об'єктом інвестування та припиняється, коли інвестор втрачає контроль над об'єктом інвестування.
- 21 У пунктах Б86–Б93 наведено керівництва щодо складання консолідованої фінансової звітності.

Частки участі, що не забезпечують контролю

- 22 Материнське підприємство подає частки участі, що не забезпечують контролю, в консолідованому звіті про фінансовий стан у власному капіталі, окремо від капіталу власників материнського підприємства.
- 23 Зміни частки власності материнського підприємства у дочірньому підприємстві, що не спричиняють втрату контролю материнським підприємством над дочірнім підприємством, є операціями з власним капіталом (тобто операціями з власниками у їхній якості як власників).
- 24 У пунктах Б94–Б96 наведено керівництва щодо обліку часток участі, що не забезпечують контролю, у консолідованій фінансовій звітності.

Втрата контролю

- 25 Якщо материнське підприємство втрачає контроль над дочірнім підприємством, то материнське підприємство:
- припиняє визнання активів та зобов'язань колишнього дочірнього підприємства у консолідованому звіті про фінансовий стан.
 - визнає будь-яку інвестицію, збережену в колишньому дочірньому підприємстві, та у подальшому обліковує її та будь-яку заборгованість колишнього дочірнього підприємства або перед колишнім дочірнім підприємством згідно з відповідними МСФЗ. Таку збережену частку переоцінюють, як описано в пункті Б98(б)(iii) та Б99А. Переоцінену вартість на дату втрати контролю слід вважати справедливою вартістю при первісному визнанні фінансового активу відповідно до МСФЗ 9, або, якщо це доречно, як собівартість при первісному визнанні інвестиції в асоційоване або спільне підприємство.

- (в) визнає прибуток або збиток, пов'язаний з втратою контролю над колишньою контрольною часткою участі, як вказано в пунктах Б98–Б99А.
- 26 У пунктах Б97–Б99А наведено керівництва щодо обліку втрати контролю над дочірнім підприємством.

Визначення того, чи є суб'єкт господарювання інвестиційним суб'єктом господарювання

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

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

Пункти Б85А–Б85І містять виклад відповідних практичних керівництв.

28 Суб'єкт господарювання, оцінюючи, чи відповідає він визначенню, наведеному в пункті 27, повинен розглянути, чи має він такі типові характеристики інвестиційного суб'єкта господарювання:

- (а) він має більше ніж одну інвестицію (див. пункти Б85К–Б85Л);
- (б) він має більше ніж одного інвестора (див. пункти Б85М–Б85О);
- (в) він має інвесторів, які не є пов'язаними сторонами суб'єкта господарювання (див. пункти Б85П–Б85Р); та
- (г) він має частки власності у формі власного капіталу або подібні частки (див. пункти Б85С–Б85Т).

Відсутність будь-якої з цих типових характеристик не обов'язково означає, що суб'єкт господарювання не може бути класифікований як інвестиційний суб'єкт господарювання. Інвестиційний суб'єкт господарювання, який не має всіх цих типових характеристик, надає додаткове розкриття інформації згідно з вимогами пункту 9А МСФЗ 12 “Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання”.

- 29 Якщо факти та обставини вказують на наявність змін одного або кількох з трьох елементів, які формують визначення інвестиційного суб'єкта господарювання, як описано в пункті 27, чи типових характеристик інвестиційного суб'єкта господарювання, як описано в пункті 28, то материнське підприємство проводить повторну оцінку того, чи є воно інвестиційним суб'єктом господарювання.
- 30 Материнське підприємство, яке або припиняє бути інвестиційним суб'єктом господарювання, або стає інвестиційним суб'єктом господарювання, обліковує зміну свого статусу перспективно з дати, коли сталася зміна статусу (див. пункти Б100–Б101).

Інвестиційні суб'єкти господарювання: винятки з консолідації

- 31 За винятком описаним у пункті 32, інвестиційний суб'єкт господарювання не консолідує свої дочірні підприємства або застосовує МСФЗ 3, якщо він отримує контроль над іншим суб'єктом господарювання. Натомість, інвестиційний суб'єкт господарювання оцінює інвестицію в дочірнє підприємство за справедливою вартістю через прибуток або збиток відповідно до МСФЗ 9.¹
- 32 Незважаючи на вимогу в пункті 31, якщо інвестиційний суб'єкт господарювання має дочірнє підприємство, яке не є інвестиційним суб'єктом господарювання і основною метою та діяльністю

¹ Пункт В7 МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність” стверджує: “Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ, але ще не застосовує МСФЗ 9, то будь-яке посилання у цьому МСФЗ на МСФЗ 9 слід вважати посиланням на МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”.

якого є надання послуг, пов'язаних з інвестиційною діяльністю інвестиційного суб'єкта господарювання (див. пункти Б85В–Б85Г), то він консолідує таке дочірнє підприємство відповідно до пунктів 19–26 цього МСФЗ та застосовує вимоги МСФЗ 3 до придбання будь-якого такого дочірнього підприємства.

- 33 Материнське підприємство інвестиційного суб'єкта господарювання консолідує всі суб'єкти господарювання, які воно контролює, у тому числі ті, що контролюються через дочірні підприємства, які є інвестиційними суб'єктами господарювання, за винятком випадків, коли материнське підприємство саме є інвестиційним суб'єктом господарювання.

Додаток А

Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною частиною цього МСФЗ.

Консолідована фінансова звітність (consolidated financial statements)	Фінансова звітність групи , у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та рух грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання.
контроль об'єкта інвестування (control of an investee)	Інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування.
особа, яка приймає рішення (decision maker)	Суб'єкт господарювання, наділений правами приймати рішення, який є або принципалом, або агентом інших сторін.
група (group)	Материнське підприємство та його дочірні підприємства .
інвестиційний суб'єкт господарювання (investment entity)	Суб'єкт господарювання, який: <ul style="list-style-type: none"> (а) отримує кошти від одного або кількох інвесторів з метою надання такому інвесторові (інвесторам) послуг з управління інвестиціями; (б) зобов'язується перед своїм інвестором (інвесторами), що мета його бізнесу полягає у тому, щоб інвестувати виключно для отримання доходу від збільшення капіталу, інвестиційного доходу або обох видів доходу; та (в) вимірює та оцінює результативність практично всіх його інвестицій за справедливою вартістю.
частка участі, що не забезпечує контролю (non-controlling interest)	Власний капітал дочірнього підприємства , що не відноситься, прямо чи опосередковано, до материнського підприємства .
материнське підприємство (parent)	Суб'єкт господарювання, який контролює одного або декількох суб'єктів господарювання.
владні повноваження (power)	Існуючі права, що надають здатність наразі керувати значущими видами діяльності .
права захисту інтересів інвесторів (protective rights)	Права, покликані захищати інтерес сторони, яка має такі права, не надаючи такій стороні владних повноважень щодо суб'єкта господарювання, якого стосуються такі права.
значущі види діяльності (relevant activities)	Для цілей цього МСФЗ, значущі види діяльності – це діяльність об'єкта інвестування, що суттєво впливає на результати об'єкта інвестування.
права відсторонення (removal rights)	Права позбавити особу, яка приймає рішення, її повноважень стосовно прийняття рішень.
дочірнє підприємство (subsidiary)	Суб'єкт господарювання, який контролюється іншим суб'єктом господарювання.

Перелічені далі терміни визначені в МСФЗ 11, МСФЗ 12 “Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання”, МСБО 28 (зміненому в 2011 р.) або МСБО 24 “Розкриття інформації про пов'язані сторони” і вживаються у цьому МСФЗ у значенні, вказаному у зазначених МСФЗ:

- асоційоване підприємство
- частка участі в іншому суб'єкті господарювання
- спільне підприємство
- провідний управлінський персонал
- пов'язана сторона
- суттєвий вплив.

Додаток Б Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною цього МСФЗ. В ньому розкривається застосування пунктів 1–33 і він має таку ж силу, як і інші складові цього МСФЗ.

- Б1 Приклади у цьому додатку описують гіпотетичні ситуації. Хоча деякі аспекти прикладів можуть бути присутніми в реальній сукупності фактів, застосовуючи МСФЗ 10, необхідно оцінювати всі факти та обставини конкретної сукупності фактів.

Оцінка наявності контролю

- Б2 Щоб оцінити, чи контролює він об'єкт інвестування, інвестор оцінює, чи має він усе перелічене далі:
- (а) владні повноваження щодо об'єкта інвестування;
 - (б) зазнає ризиків, пов'язаних зі змінними результатами діяльності об'єкта інвестування, або має права щодо них; та
 - (в) здатність скористатися своїми владними повноваженнями щодо об'єкта інвестування з метою впливу на величину доходу інвестора.
- Б3 Розгляд зазначених далі чинників може допомогти визначитися з фактом наявності контролю:
- (а) мета та структура організації та управління об'єкта інвестування (див. пункти Б5–Б8);
 - (б) що є значущими видами діяльності та як приймаються рішення щодо цієї діяльності (див. пункти Б11–Б13);
 - (в) чи забезпечують права, які має інвестор, його здатність наразі керувати значущими видами діяльності (див. пункти Б14–Б54);
 - (г) чи зазнає інвестор ризиків, пов'язаних зі змінними результатами діяльності об'єкта інвестування або чи має він права щодо них (див. пункти Б55–Б57);
 - (г) чи здатний інвестор скористатися своїми владними повноваженнями щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора (див. пункти Б58–Б72).
- Б4 Оцінюючи наявність контролю над об'єктом інвестування, інвестор бере до уваги природу своїх відносин з іншими сторонами (див. пункти Б73–Б75).

Мета та структура організації та управління об'єкта інвестування

- Б5 Оцінюючи наявність контролю над об'єктом інвестування, інвестор має розглянути мету та структуру організації та управління об'єкта інвестування для того, щоб визначити значущі види діяльності, яким чином приймаються рішення щодо значущих видів діяльності, хто наразі здатний керувати цією діяльністю та хто отримує результати від цієї діяльності.
- Б6 Після того, як мету та структуру організації та управління об'єкта інвестування розглянуто, можливо, буде зрозуміло, що об'єкт інвестування контролюється за допомогою інструментів капіталу, які дають утримувачеві пропорційні права голосу, такі як звичайні акції в об'єкті інвестування. У такому випадку, за відсутності будь-яких додаткових угод, які змінюють процес прийняття рішень, оцінка контролю фокусується на тому, яка сторона, якщо вона є, може реалізувати права голосу, достатні, щоб визначити операційну та фінансову політику об'єкта інвестування (див. пункти Б34–Б50). В найпростішому випадку інвестор, який утримує більшість таких прав голосу, за відсутності інших чинників, контролює об'єкт інвестування.
- Б7 У складніших випадках, щоб визначити, чи контролює інвестор об'єкт інвестування, можливо буде необхідно розглянути деякі або всі чинники, перелічені в пункті Б3.

- Б8 Об'єкт інвестування може мати таку структуру організації та управління, що права голосу не є домінуючим чинником при визначенні того, хто контролює об'єкт інвестування, як, наприклад, коли будь-які права голосу пов'язані лише з адміністративними аспектами, а керування значущими видами діяльності здійснюється за допомогою договірних угод. У таких випадках розгляд інвестором мети та структури організації та управління об'єкта інвестування має також включати розгляд ризиків, яких зазнає об'єкт інвестування, ризиків, які він може передавати сторонам, що беруть участь в об'єкті інвестування, та чи несе інвестор деякі або всі ці ризики. Розгляд ризиків включає не лише негативні наслідки, а й потенціал позитивних змін.

Владні повноваження

- Б9 Щоб мати владні повноваження щодо об'єкта інвестування, інвестор повинен мати наявні права, які надають йому здатність наразі керувати значущими видами діяльності. Щоб оцінити чи існують владні повноваження, слід розглядати лише суттєві права та права, які не є правами захисту інтересів інвесторів (див. пункти Б22–Б28).
- Б10 Визначення того, чи має інвестор владні повноваження, залежить від значущих видів діяльності, способу прийняття рішень стосовно значущих видів діяльності та прав, які має інвестор та інші сторони стосовно об'єкта інвестування.

Значущі види діяльності та управління значущими видами діяльності

- Б11 Для багатьох об'єктів інвестування сукупність операційної та фінансової діяльності суттєво впливає на їхні результати. Прикладами діяльності, що залежно від обставин може бути значущим видом діяльності, є такі (перелік не є вичерпним):
- (а) продаж та придбання товарів або послуг;
 - (б) управління фінансовими активами протягом терміну їх дії (в тому числі після невиконання зобов'язань (дефолту));
 - (в) відбір, придбання або вибуття активів;
 - (г) дослідження та розробка нових продуктів або процесів; та
 - (ґ) визначення структури фінансування або отримання фінансування.
- Б12 Прикладами рішень стосовно значущих видів діяльності є такі (перелік не є вичерпним):
- (а) прийняття операційних та капітальних рішень щодо об'єкта інвестування, в тому числі ухвалення бюджету; та
 - (б) призначення на посаду та встановлення розміру винагороди провідного управлінського персоналу або постачальників послуг об'єкта інвестування та припинення їх послуг або трудових відносин.
- Б13 У деяких випадках діяльність, що виникає до та після виникнення певної сукупності обставин або настання певних подій, може бути значущим видом діяльності. Якщо два або кілька інвесторів мають здатність наразі керувати різними значущими видами діяльності, і така діяльність не ведеться одночасно, то інвестори мають визначити, який інвестор керує діяльністю, що найсуттєвіше вплине на результати діяльності об'єкта інвестування, та одночасно має діюче право приймати рішення (див. пункт 13). Інвестори мають час від часу переглядати цю оцінку, якщо релевантні факти або обставини змінюються.

Приклади застосування

Приклад 1

Два інвестори створюють об'єкт інвестування для розробки та збуту медичного препарату. Один інвестор відповідає за розробку медичного препарату та отримання дозволу регулятора – цей обов'язок включає наявність одноосібної здатності приймати всі рішення, пов'язані з розробкою препарату та отриманням дозволів. Щойно регулятор ухвалить препарат, інший інвестор вироблятиме його та здійснюватиме його збут – цей інвестор має одноосібну здатність приймати всі рішення стосовно виробництва та збуту препарату. Якщо вся діяльність – розробка та отримання дозволу регулятора, а також виробництво та збут медичного препарату – є значущими видами діяльності, то кожному інвесторові необхідно визначити, чи має він можливість керувати діяльністю, що *найсуттєвіше* впливає на результати діяльності об'єкта інвестування. Відповідно, кожному інвестору необхідно розглянути питання чи є розробка та отримання дозволу регулятора або виробництво та збут медичного препарату діяльністю, що найбільш суттєво впливає на результати діяльності об'єкта інвестування, і чи має він можливість керувати цією діяльністю. При визначенні, хто з інвесторів має владні повноваження, інвестори повинні враховувати таке:

- (а) мета та структура організації та управління об'єкта інвестування;
- (б) чинники, що визначають норму рентабельності, дохід та вартість об'єкта інвестування, а також вартість медичного препарату;
- (в) вплив на результати діяльності об'єкта інвестування повноважень кожного з інвесторів щодо прийняття рішень стосовно чинників, зазначених у пункті (б); та
- (г) ризики інвесторів, пов'язані зі змінними результатами діяльності.

В цьому конкретному прикладі інвестори також мали би розглянути:

- (г) невизначеність щодо можливості отримання дозволу регулятора та зусилля, необхідні для цього (на основі аналізу минулого успішного досвіду інвестора щодо розробки та отримання дозволу регулятора медичних препаратів); та
- (д) хто з інвесторів контролює медичний препарат після успішного завершення етапу розробки.

Приклад 2

Об'єкт інвестування створений та фінансується за допомогою боргового інструмента, утримуваного інвестором (борговим інвестором) та інструментів капіталу, утримуваних низкою інших інвесторів. Грошові надходження від випуску інструментів капіталу спрямовані на покриття перших збитків та отримання залишкової частки доходу від об'єкта інвестування. Один із інвесторів власного капіталу, який утримує 30 відсотків власного капіталу, є також керуючим активами. Об'єкт інвестування використовує грошові надходження, отримані під час його створення, для придбання портфеля фінансових активів і несе кредитний ризик, пов'язаний з можливим невиконанням зобов'язань (дефолтом) щодо основної суми та виплат відсотків за активом. Операція подається борговому інвесторові як інвестиція з мінімальним кредитним ризиком можливих неплатежів через природу активів у портфелі та тому, що надходження від випуску інструментів капіталу призначені для покриття перших збитків об'єкта інвестування. На результати діяльності об'єкта інвестування суттєво впливає управління портфелем активів об'єкта інвестування, що включає рішення щодо вибору, придбання та вибуття активів у межах діяльності з управління портфелем та управлінських дій у разі невиконання зобов'язань (дефолту) за будь-яким активом портфеля. Управління всією цією діяльністю здійснює керуючий активами, доки невиконання зобов'язань (дефолти) не досягнуть визначеної частки вартості портфеля (тобто, коли вартість портфеля не стане такою, що надходження від випуску інструментів капіталу будуть повністю використані). Починаючи з цього моменту, відповідно до інструкцій боргового інвестора, управління активами буде здійснюватись довіреною третьою особою. Управління портфелем активів об'єкта інвестування є значущими видами діяльності об'єкта інвестування. Керуючий активами має можливість керувати значущими видами діяльності доти, доки активи, з якими сталося невиконання зобов'язань (дефолт), досягнуть визначеної частки вартості портфеля; борговий інвестор здатний керувати значущими видами діяльності, коли вартість активів, з якими сталося невиконання зобов'язань (дефолт), перевищує таку визначену частку вартості портфеля. Керуючий активами та борговий інвестор мають встановити, чи має кожен з них можливість керувати діяльністю, що *найсуттєвіше* впливає на результати діяльності об'єкта інвестування, в тому числі враховуючи мету та структуру організації та управління об'єкта інвестування, а також ризики кожної із сторін, пов'язані зі змінними результатами діяльності об'єкта інвестування.

Права, що надають інвесторові владні повноваження щодо об'єкта інвестування

- Б14 Владні повноваження виникають у результаті відповідних прав. Для отримання владних повноважень щодо об'єкта інвестування інвестор повинен мати чинні права, які надають йому можливість керувати значущими видами діяльності. Права, що надають інвестору владні повноваження, можуть бути різними залежно від об'єкта інвестування.
- Б15 Прикладами прав, які кожне окремо або у сукупності можуть надати інвесторові владні повноваження, є такі (перелік не є вичерпним):
- (а) права у формі права голосу (або потенційних прав голосу) об'єкта інвестування (див. пункти Б34–Б50);
 - (б) права призначати, переводити на іншу посаду або звільняти членів провідного управлінського персоналу об'єкта інвестування, що можуть керувати значущими видами діяльності;
 - (в) права призначати або відсторонювати інший суб'єкт господарювання, який керує значущими видами діяльності;
 - (г) права вказувати об'єкту інвестування на необхідність здійснення операцій або накладення вето на будь-які зміни в операціях на користь інвестора; та
 - (г) інші права (такі як права приймати рішення, визначені у договорі з управлінським персоналом), які надають утримувачеві здатність керувати значущими видами діяльності.
- Б16 Загалом, у випадку коли об'єкт інвестування має декілька напрямків операційної та фінансової діяльності, які суттєво впливають на результати діяльності об'єкта інвестування, і коли постійно вимагається приймати суттєві рішення щодо цих напрямків діяльності, то саме право голосу або подібні права (самі по собі або у поєднанні з іншими правами) надають інвесторові владні повноваження.
- Б17 У випадку коли права голосу не можуть мати суттєвого впливу на результати діяльності об'єкта інвестування, як, наприклад, тоді, коли права голосу стосуються лише адміністративних питань, а питання управління значущими видами діяльності регулюються договірними угодами, інвестор повинен оцінити такі договірні угоди з метою визначити, чи має він права, достатні для того, щоб надати йому владні повноваження над об'єктом інвестування. Щоб визначити, чи має інвестор права, достатні для того, щоб надати йому владні повноваження, інвестор повинен розглянути мету та структуру організації та управління об'єкта інвестування (див. пункти Б5–Б8) та вимоги, викладені в пунктах Б51–Б54 разом з тими, що викладені в пунктах Б18–Б20.
- Б18 За деяких обставин, при визначенні, чи достатньо тих прав, що має інвестор, для надання йому владних повноважень стосовно об'єкта інвестування, можуть виникнути ускладнення. В таких випадках, щоб здійснити оцінку наявності владних повноважень, інвестор має визначити, чи є докази того, що він має практичну здатність керувати значущими видами діяльності одноосібно. Слід розглянути, зокрема, перелічені далі питання (перелік яких не є вичерпним), які у сукупності з його правами та показниками, зазначеними в пунктах Б19 та Б20, можуть надати доказ того, що права інвестора є достатніми для того, аби надати йому владні повноваження щодо об'єкта інвестування:
- (а) Інвестор може, не маючи на те договірних прав, призначати або затверджувати провідний управлінський персонал об'єкта інвестування, який має можливість керувати значущими видами діяльності.
 - (б) Інвестор може, не маючи на те договірних прав, вказувати об'єктові інвестування на необхідність здійснення важливих операцій або може накладати вето на будь-які зміни до таких операцій на користь інвестора.
 - (в) Інвестор може відігравати вирішальну роль у процесі висунення кандидатур виборних членів керівного органу об'єкта інвестування, або у процесі отримання довіреності на голосування від інших утримувачів права голосу.
 - (г) Провідний управлінський персонал об'єкта інвестування є пов'язаною стороною інвестора (наприклад, виконавчий директор об'єкта інвестування та виконавчий директор інвестора – одна й та сама особа).
 - (д) Більшість членів керівного органу об'єкта інвестування є пов'язаними сторонами інвестора.
- Б19 Іноді є ознаки того, що інвестор має особливі відносини з об'єктом інвестування, що дає підстави припускати, що інтерес інвестора щодо об'єкта інвестування не обмежується пасивною участю. Наявність будь-якого окремого індикатора, або певної сукупності індикаторів не обов'язково означає,

що критерій владних повноважень задовольняється. Проте існування інтересу, який виходить за рамки пасивного володіння, може свідчити про те, що інвестор має інші пов'язані права, достатні для того, щоб надати владні повноваження, або надати доказ існування владних повноважень щодо об'єкта інвестування. Наприклад, перелічене далі дає підстави припускати, що інвестор має інтерес щодо об'єкта інвестування який не обмежується пасивним володінням, та, у поєднанні з іншими правами, може свідчити про наявність владних повноважень:

- (а) Провідний управлінський персонал об'єкта інвестування, який має можливість керувати значущими видами діяльності, представлений теперішніми або колишніми працівниками інвестора.
 - (б) Діяльність об'єкта інвестування залежить від інвестора, як, наприклад, у таких ситуаціях:
 - (і) Об'єкт інвестування залежить від інвестора в питання фінансування значної частини діяльності об'єкта інвестування.
 - (іі) Інвестор гарантує значну частину зобов'язань об'єкта інвестування.
 - (ііі) Об'єкт інвестування залежить від інвестора в питаннях надання критично важливих послуг, технології, матеріалів чи сировини.
 - (іv) Інвестор контролює активи, такі як ліцензії або торгові марки, які є критично важливими для діяльності об'єкта інвестування.
 - (v) Об'єкт інвестування залежить від інвестора у питаннях, пов'язаних з провідним управлінським персоналом, як, наприклад, тоді, коли персонал інвестора володіє спеціалізованими знаннями стосовно діяльності об'єкта інвестування.
 - (в) Значна частина діяльності об'єкта інвестування здійснюється або за участю інвестора, або від його імені.
 - (г) Ризики або права інвестора щодо результатів діяльності об'єкта інвестування непропорційно більші, ніж його права голосу або інші подібні права. Наприклад, може виникнути ситуація, коли інвестор несе ризики або має право щодо більш як половини змінних результатів діяльності об'єкта інвестування, але володіє менше ніж половиною прав голосу в об'єкті інвестування.
- Б20 Чим вищий рівень ризику або прав інвестора щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування, тим більший стимул для інвестора отримати права, достатні для забезпечення своїх владних повноважень. Отже, наявність великих ризиків, пов'язаних зі змінними результатами діяльності об'єкта інвестування, вказує на те, що інвестор може мати владні повноваження. Проте ступінь ризиків інвестора, пов'язаних з результатами діяльності об'єкта інвестування, сама по собі, не визначає, чи має інвестор владні повноваження щодо об'єкта інвестування, чи ні.
- Б21 У випадку, коли чинники, вказані в пункті Б18, та показники, зазначені в пунктах Б19 та Б20 враховуються разом із правами інвестора, більшу перевагу слід надавати доказам владних повноважень, викладеним в пункті Б18.

Суттєві права

- Б22 Інвестор, визначаючи, чи має він владні повноваження, враховує лише суттєві права (якими володіє інвестор та інші особи), пов'язані з об'єктом інвестування. Щоб право було суттєвим, суб'єкт права повинен мати практичну здатність його реалізувати.
- Б23 Визначення того, чи є права суттєвими, потребує судження з урахуванням усіх фактів та обставин. При визначенні слід враховувати такі чинники (перелік не є вичерпним):
- (а) Чи існують будь-які бар'єри (економічні чи інші), що перешкоджають утримувачеві(-ам) прав реалізувати ці права. Приклади таких бар'єрів, зокрема, такі (перелік не є вичерпним):
 - (і) фінансові штрафи та стимули, що запобігають реалізації утримувачем його прав (або стримують від їх реалізації).
 - (іі) ціна реалізації або конверсії, що створює фінансовий бар'єр, що перешкоджає реалізації утримувачем його прав (або стримують від їх реалізації).
 - (ііі) умови та терміни, через які реалізація прав є малоімовірною, наприклад, умови, що звужують часові межі їх реалізації.
 - (іv) відсутність чіткого, обґрунтованого механізму в статутних документах об'єкта інвестування або у чинному законодавстві чи нормативних актах, які дозволили би утримувачеві реалізувати свої права.
 - (v) нездатність утримувача одержати інформацію, необхідну для реалізації його прав.

- (vi) операційні бар'єри або стимули, що перешкоджають реалізації утримувачем його прав (або стримують від їх реалізації) (наприклад, відсутність інших керівників, які б мали бажання або були б здатні надавати спеціалізовані послуги чи брати в управління частки участі, утримувані теперішнім керівником).
 - (vii) правові чи регуляторні вимоги, що запобігають реалізації утримувачем його прав (наприклад, коли іноземному інвестору забороняється реалізовувати його права).
- (б) Чи запроваджено механізм, який надає практичну можливість реалізовувати права на колективній основі в разі, якщо реалізація прав вимагає згоди декількох сторін, або коли права належать більш ніж одній стороні. Відсутність такого механізму є показником того, що права, можливо, не є суттєвими. Чим більше сторін, які мають узгоджувати реалізацію своїх прав, тим менша ймовірність того, що ці права є суттєвими. Проте рада директорів, члени якої є незалежними від особи, яка приймає рішення, може виступати механізмом для колективних дій декількох інвесторів з метою реалізації своїх прав. Тому, права відсторонення, які можуть бути реалізовані незалежно радою директорів, з більшою вірогідністю будуть суттєвими правами, ніж ті самі права, які можуть бути реалізовані окремо кожним з великої кількості інвесторів.
- (в) Чи отримає сторона (або сторони), що утримує (-ують) такі права, вигоду від реалізації цих прав. Наприклад, утримувач потенційних прав голосу в об'єкті інвестування (див. пункти Б47–Б50) має розглянути ціну реалізації або конверсії інструменту. Умови та терміни потенційних прав голосу мають більшу вірогідність вважатись суттєвими у випадку, якщо ціна виконання інструменту є вигіднішою за ринкову або інвестор отримає вигоду з будь-яких інших причин (наприклад, реалізуючи синергію між інвестором та об'єктом інвестування) від реалізації або конверсії інструменту.
- Б24 Для того щоб права були суттєвими, необхідно мати можливість їх реалізувати у процесі прийняття рішень щодо управління значущими видами діяльності. Як правило, права є суттєвими, якщо їх можна реалізувати у поточний період часу. Проте, у деяких випадках, права можуть бути суттєвими, навіть якщо ці права не є такими, які можна реалізувати в поточний період часу.

Приклади застосування
<p>Приклад 3</p> <p>В об'єкті інвестування проводяться щорічні збори акціонерів, на яких приймають рішення щодо управління значущими видами діяльності. Наступні заплановані збори акціонерів відбудуться через вісім місяців. Проте акціонери, які кожний окремо або всі разом утримують щонайменше 5 відсотків прав голосу, можуть скликати позачергові збори, щоб змінити існуючі політики щодо значущих видів діяльності, але вимога надсилати повідомлення іншим акціонерам означає, що такі збори не можуть бути проведені принаймні протягом 30 днів. Політики щодо значущих видів діяльності можуть бути змінені лише на позачергових або планових зборах акціонерів. До них належать затвердження суттєвих продажів активів, а також здійснення або продаж значних інвестицій.</p> <p>Вищенаведені факти застосовуються до прикладів 3А–3Г, описаних нижче. Кожний приклад розглядається окремо.</p> <p>Приклад 3А</p> <p>Інвестор утримує більшість прав голосу в об'єкті інвестування. Права голосу інвестора є суттєвими правами, оскільки інвестор має можливість приймати рішення стосовно управління значущими видами діяльності тоді, коли ці рішення мають бути прийняті. Той факт, що інвестор може реалізувати свої права голосу лише через 30 днів, не позбавляє інвестора можливості в поточний період часу керувати значущими видами діяльності, починаючи з моменту придбання ним пакету акцій.</p> <p>Приклад 3Б</p> <p>Інвестор є стороною форвардного контракту, який надає йому право на придбання більшості акцій в об'єкті інвестування. Дата виконання форвардного контракту настає за 25 днів. Теперішні акціонери не можуть змінити існуючої політики щодо значущих видів діяльності, оскільки позачергові збори не можна провести протягом, щонайменше, терміну в 30 днів, який сплине, коли форвардний контракт вже буде виконаний. Отже, інвестор має права, що по суті є еквівалентними правам акціонера, який володіє контрольним пакетом акцій, як наведено у прикладі 3А вище (тобто, інвестор, який є стороною форвардного контракту, може приймати рішення щодо управління значущими видами діяльності тоді, коли їх треба прийняти). Форвардний контракт інвестора є правом, яке надає інвесторові можливість керувати значущими видами діяльності на поточний момент часу навіть до виконання форвардного контракту.</p>

Приклади застосування**Приклад 3В**

Інвестор є утримувачем основного опціону на придбання більшості акцій в об'єкті інвестування, який може бути реалізований за 25 днів та ціна його виконання суттєво вигідніша за ринкову. Можна дійти такого самого висновку, що і в прикладі 3Б.

Приклад 3Г

Інвестор є стороною форвардного контракту на придбання більшості акцій в об'єкті інвестування без придбання будь-яких пов'язаних прав щодо об'єкта інвестування. Дата виконання форвардного контракту настає через 6 місяців. На відміну від наведених вище прикладів, інвестор не має здатності керувати значущими видами діяльності на поточний момент. Існуючі акціонери мають здатність керувати значущими видами діяльності, оскільки вони можуть змінювати існуючі політики щодо значущих видів діяльності до того моменту, як форвардний контракт буде виконано.

- Б25 Суттєві права, які можуть бути реалізовані іншими сторонами, можуть перешкоджати інвесторові контролювати об'єкт інвестування, якого стосуються ці права. Такі права по суті не вимагають від утримувачів мати можливість ініціювати процедуру прийняття рішень. Доки ці права не є виключно правами захисту інтересів інвесторів (див. пункти Б26–Б28), суттєві права, утримувані іншими сторонами, можуть перешкоджати інвестору у здійсненні контролю над об'єктом інвестування, навіть якщо ці права надають утримувачам поточну можливість лише ухвалювати або блокувати рішення, що стосуються значущих видів діяльності.

Права захисту інтересів інвесторів

- Б26 Оцінюючи, чи надають права інвесторові владні повноваження щодо об'єкта інвестування, інвестор має оцінити, чи є його права та права, утримувані іншими особами, правами захисту інтересів інвесторів. Права захисту інтересів інвесторів стосуються докорінних змін діяльності об'єкта інвестування або застосовуються за виключних обставин. Проте не всі права, що застосовуються за виключних обставин або залежать від настання певних подій, є правами захисту інтересів інвесторів (див. пункти Б13 та Б53).
- Б27 Оскільки права захисту інтересів інвесторів покликані захищати інтереси їх утримувача без надання такій стороні владних повноважень щодо об'єкта інвестування, якого стосуються ці права, то інвестор, що утримує лише права захисту інтересів інвесторів, не може мати владних повноважень або перешкоджати іншій стороні в отриманні владних повноважень щодо об'єкта інвестування (див. пункт 14).
- Б28 Прикладами прав захисту інтересів інвесторів є (перелік не є вичерпним):
- (а) право кредитора забороняти позичальникові здійснювати діяльність, яка може суттєво змінити кредитний ризик позичальника на шкоду кредитора.
 - (б) право сторони, яка утримує частку участі, що не забезпечує контролю в об'єкті інвестування, ухвалювати капітальні витрати більші, ніж вимагається у нормальному ході бізнесу, або ухвалювати питання щодо інструментів капіталу або боргових інструментів.
 - (в) право кредитора накладати арешт на активи позичальника, у випадку, якщо позичальник не виконає визначених умов погашення кредиту.

Франчайзинг

- Б29 Угода франчайзингу, за якої об'єкт інвестування є одержувачем (франчайзі), часто надає правовласнику (франчайзеру) права, покликані захистити бренд, яким дозволяється користуватися одержувачу. Угоди франчайзингу, як правило, надають франчайзеру деякі права приймати рішення стосовно діяльності франчайзі.
- Б30 Загалом, права франчайзера не обмежують здатність сторін, які не є франчайзерами, приймати рішення, що мають суттєвий вплив на дохід франчайзі. Так само і права франчайзера, передбачені в угодах франчайзингу, не надають франчайзеру можливість у поточний період часу керувати діяльністю, яка суттєво впливає на дохід франчайзі.
- Б31 Необхідно розрізняти наявність поточної можливості приймати рішення, що суттєво впливають на дохід франчайзі, та наявність можливості приймати рішення, які спрямовані на захист бренду франшизи. Франчайзер не має владних повноважень над франчайзі, якщо інші сторони мають існуючі

права, які надають їм можливість у поточний період часу керувати значущими видами діяльності франчайзі.

- Б32 Укладаючи угоду франчайзингу, франчайзі приймає одноосібне рішення вести свій бізнес відповідно до умов угоди франчайзингу, але власним коштом.
- Б33 Контроль над такими принциповими рішеннями як організаційно-правова форма франчайзі та його структура фінансування, може визначатися сторонами, які не є франчайзерами, та може суттєво впливати на дохід франчайзі. Чим нижчий рівень фінансової підтримки, що надається франчайзером, та чим нижче ризики франчайзера щодо змінних результатів діяльності франчайзі, тим імовірніше те, що франчайзер має лише права захисту інтересів інвесторів.

Права голосу

- Б34 Часто інвестор має можливість у поточний період часу, за допомогою права голосу або подібних прав, керувати значущими видами діяльності. Інвестор має розглянути вимоги, викладені у цьому розділі (пункти Б35–Б50), якщо управління значущими видами діяльності об'єкта інвестування здійснюється за допомогою прав голосу.

Владні повноваження за наявності більшості прав голосу

- Б35 Інвестор, який утримує більше ніж половину прав голосу в об'єкті інвестування, має владні повноваження у таких випадках (якщо тільки не застосовується пункт Б36 або Б37):
- (а) управління значущими видами діяльності здійснюється за допомогою голосування утримувача більшості голосів; або
 - (б) більшість членів керівного органу, який здійснює управління значущими видами діяльності, призначається голосуванням утримувача більшості голосів.

Більшість прав голосу при відсутності владних повноважень

- Б36 Для того, щоб інвестор, який утримує більше половини прав голосу об'єкта інвестування, мав владні повноваження над об'єктом інвестування, право голосу інвестора має бути суттєвим, відповідно до пунктів Б22–Б25, та має надавати інвесторові можливість керувати значущими видами діяльності у поточний період часу, що часто здійснюється шляхом визначення операційної та фінансової політики. Якщо інший суб'єкт господарювання має існуючі права, які надають такому суб'єктові господарювання право керувати значущими видами діяльності, і такий суб'єкт господарювання не є агентом інвестора, то інвестор не має владних повноважень над цим об'єктом інвестування.
- Б37 Інвестор не має владних повноважень щодо об'єкта інвестування, навіть при тому, що інвестор утримує більшість голосів в об'єкті інвестування, у випадку коли такі права голосу не є суттєвими. Наприклад, інвестор, який має більше половини голосів в об'єкті інвестування, не може мати владних повноважень у випадку якщо управління значущими видами діяльності здійснюється урядом, судом, адміністратором, утримувачем, ліквідатором або регулятором.

Владні повноваження без більшості прав голосу

- Б38 Інвестор може мати владні повноваження, навіть у випадку, якщо він не утримує більшості голосів в об'єкті інвестування. Умови, завдяки яким інвестор може мати владні повноваження, навіть не маючи більшості голосів в об'єкті інвестування, можуть бути наприклад такими:
- (а) договірна угода між інвестором та іншими утримувачами права голосу (див. пункт Б39);
 - (б) права, що виникають внаслідок інших договірних угод (див. пункт Б40);
 - (в) права голосу інвестора (див. пункти Б41–Б45);
 - (г) потенційні права голосу (див. пункти Б47–Б50); або
 - (г) поєднання пунктів (а) – (г).

Договірні угоди з іншими утримувачами прав голосу

- Б39 Договірна угода між інвестором та іншими утримувачами права голосу може надати інвесторові права голосу, достатні для реалізації владних повноважень, навіть якщо без договірної угоди інвестор не має прав голосу, достатніх для надання йому владних повноважень. Однак, договірна угода може забезпечити те, що інвестор буде розпоряджатися достатньою кількістю голосів, які належать іншим утримувачам права голосу, щоб отримати можливість приймати рішення стосовно значущих видів діяльності.

Права, передбачені іншими договірними угодами

- Б40 Інші права щодо прийняття рішення, у поєднанні з правами голосу, можуть надати інвесторові можливість управляти значущими видами діяльності у поточний момент. Наприклад, прав, визначених у договірній угоді, у поєднанні з правами голосу може бути достатньо, щоб надати інвесторові можливість в поточний момент управляти процесом виробництва або іншою операційною або фінансовою діяльністю об'єкта інвестування, яка суттєво впливає на результати діяльності об'єкта інвестування. Проте, за відсутності будь-яких інших прав, економічна залежність об'єкта інвестування від інвестора (наприклад, відносини постачальника з його головним клієнтом) не спричиняє отримання інвестором владних повноважень щодо об'єкта інвестування.

Права голосу інвестора

- Б41 Інвестор, який не володіє більшістю голосів, має права, достатні для того, щоб надати йому владні повноваження, коли інвестор має практичну можливість керувати значущими видами діяльності одноосібно.
- Б42 Оцінюючи, чи є права голосу інвестора достатніми для надання йому владних повноважень, інвестор враховує всі факти та обставини, в тому числі:
- (а) розмір утримуваного інвестором пакету голосів порівняно з розміром та ступенем розпорошеності пакетів інших утримувачів прав голосу, зважаючи на те, що
 - (i) чим більше прав голосу утримує інвестор, тим більша ймовірність того, що інвестор має існуючі права, що надають йому можливість керувати значущими видами діяльності у поточний період часу;
 - (ii) чим більше прав голосу утримує інвестор порівняно з іншими утримувачами голосів, тим більша ймовірність того, що інвестор має існуючі права, що надають йому здатність керувати значущими видами діяльності у поточний період часу;
 - (iii) чим більше сторін, яким необхідно буде діяти разом, щоб отримати перевагу голосів над інвестором при голосуванні, тим більша ймовірність того, що інвестор має існуючі права, що надають йому здатність керувати значущими видами діяльності в поточний період часу;
 - (б) потенційні права голосу, утримувані інвестором, іншими утримувачами голосів або іншими сторонами (див. пункти Б47–Б50);
 - (в) права, що виникають внаслідок інших договірних угод (див. пункт Б40); та
 - (г) будь-які додаткові факти та обставини, які вказують на те, що інвестор має або не має можливості керувати значущими видами діяльності в період часу, коли необхідно прийняти рішення, включаючи порядок розподілення голосів під час голосування на попередніх зборах акціонерів.
- Б43 У випадку, коли керування значущими видами діяльності визначається більшістю голосів, та інвестор утримує значно більше голосів, ніж будь-який інший утримувач голосу або організована група утримувачів голосів, а інші акціонери дуже розпорошені, то після розгляду чинників, перелічених лише в пункті Б42(а)–(в), може бути встановлено, що інвестор має владні повноваження щодо об'єкта інвестування.

Приклади застосування
<p>Приклад 4</p> <p>Інвестор придбав 48 відсотків прав голосу в об'єкті інвестування. Решту прав голосу утримують тисячі акціонерів, жоден з яких окремо не утримує більше ніж 1 відсоток прав голосу. Жоден з акціонерів не має з будь-якими іншими акціонерами будь-яких угод щодо консультацій або прийняття колективних рішень. Оцінюючи частку прав голосу, яку треба придбати, на підставі відносного обсягу голосів, утримуваних іншими акціонерами, інвестор визначив, що частки у 48 відсотків буде достатньо, щоб він отримав контроль. У такому випадку, на основі абсолютного обсягу утримуваних голосів та відносного обсягу голосів, утримуваних іншими акціонерами, інвестор робить висновок про те, що він має достатню домінуючу частку голосів, щоб виконати критерій наявності владних повноважень без необхідності розглядати будь-які інші докази наявності владних повноважень.</p> <p>Приклад 5</p> <p>Інвестор А утримує 40 відсотків прав голосу в об'єкті інвестування, а кожний з дванадцяти інших інвесторів утримує 5 відсотків прав голосу об'єкта інвестування. Угода між акціонерами надає інвесторові А право призначати, звільняти та встановлювати розмір винагороди управлінського персоналу, відповідального за керування значущими видами діяльності. Щоб змінити цю угоду, необхідне рішення, прийняте більшістю у дві третини голосів акціонерів. У такому випадку інвестор А робить висновок, що на основі лише абсолютного обсягу утримуваних ним голосів та відносного обсягу голосів інших акціонерів неможливо зробити висновок щодо того, чи має інвестор права, достатні для того, щоб мати владні повноваження. Однак, інвестор А визначає, що його договірне право призначати, звільняти та встановлювати розмір винагороди управлінського персоналу буде достатньо для того, щоб зробити висновок, що він має владні повноваження щодо об'єкта інвестування. Той факт, що інвестор А, можливо, не реалізував своє право, або ймовірність того, чи інвестор А реалізує своє право призначати, звільняти та встановлювати розмір винагороди управлінського персоналу, не слід брати до уваги при визначенні того, чи має інвестор А владні повноваження.</p>

- Б44 В деяких випадках розгляду чинників, перелічених у пункті Б42(а)–(в), може бути достатньо, щоб дійти до висновку що інвестор не має владних повноважень.

Приклад застосування
<p>Приклад 6</p> <p>Інвестор А утримує 45 відсотків голосів об'єкта інвестування. Кожний з двох інших інвесторів утримує 26 відсотків прав голосу в об'єкті інвестування. Решту голосів утримують три інших акціонери, по 1 відсотку кожний. Інших угод, які би впливали на прийняття рішень, немає. В такому випадку кількості голосів, що належать інвесторові А, та його кількості голосів у порівнянні з іншими акціонерами достатньо для того, щоб зробити висновок, що інвестор А не має владних повноважень. Достатньо спільних дій лише двох інших інвесторів, щоб перешкодити інвесторові А керувати значущими видами діяльності об'єкта інвестування.</p>

- Б45 Однак, самих лише чинників, перелічених у пункті Б42(а)–(в), може бути недостатньо для того, щоб зробити висновок. У випадку якщо інвестор, після розгляду цих чинників, має сумніви щодо того, чи має він владні повноваження, йому слід розглянути додаткові факти й обставини, наприклад, чи є інші акціонери пасивними, про що свідчить порядок розподілу голосів на попередніх зборах акціонерів. Сюди входить оцінка чинників, наведених у пункті Б18, та показників, зазначених у пунктах Б19 та Б20. Чим менше голосів утримує інвестор, і чим менше сторін, яким необхідно діяти спільно, щоб отримати при голосуванні більше ніж інвестор голосів, тим більше слід покладатися на додаткові факти й обставини, щоб оцінити, чи має інвестор права, достатні, щоб надати йому владні повноваження. Якщо факти й обставини, вказані у пунктах Б18–Б20, розглядаються разом з правами інвестора, то більшу вагу слід надавати доказам наявності владних повноважень, зазначеним у пункті Б18, а ніж ознакам наявності владних повноважень, переліченим у пунктах Б19 та Б20.

Приклади застосування**Приклад 7**

Інвестор утримує 45 відсотків прав голосу в об'єкті інвестування. Кожний з одинадцяти інших акціонерів утримує 5 відсотків голосу в об'єкті інвестування. Жоден з акціонерів не має договірних угод з будь-якими з інших акціонерів щодо консультацій або прийняття колективних рішень. У такому випадку самого лише абсолютного обсягу голосів, утримуваних інвестором, та відносного обсягу голосів, утримуваних іншими акціонерами, недостатньо для того, щоб зробити висновок про визначенні, чи має інвестор права, достатні для того, щоб мати владні повноваження щодо об'єкта інвестування. Слід розглянути додаткові факти й обставини, які можуть надати докази того, що інвестор має, або не має владних повноважень.

Приклад 8

Інвестор утримує 35 відсотків голосу в об'єкті інвестування. Кожний з трьох інших акціонерів утримує 5 відсотків голосу в об'єкті інвестування. Решта прав голосу належить численним іншим акціонерам, жоден з яких не має більше 1 відсотка права голосу. Жоден з акціонерів не має угод з будь-якими з інших акціонерів щодо консультацій або прийняття колективних рішень. Для ухвалення рішення про значущі види діяльності об'єкта інвестування необхідно мати більшість голосів, присутніх на відповідних зборах акціонерів (на останніх зборах були присутні утримувачі 75 відсотків прав голосу). У такому випадку активна участь інших акціонерів на останніх зборах акціонерів свідчить про те, що інвестор не матиме практичної здатності одноосібно керувати значущими видами діяльності, незалежно від того, що інвестор міг керувати значущими видами діяльності, завдяки тому, що достатня кількість інших акціонерів проголосувала так само, як і інвестор.

- Б46 Якщо після аналізу чинників, перелічених у пунктах Б42 (а)–(г) існують сумніви стосовно того, чи має інвестор владні повноваження, то інвестор не контролює об'єкта інвестування.

Потенційні права голосу

- Б47 Оцінюючи контроль інвестор розглядає свої потенційні права, а також потенційні права голосу, утримувані іншими сторонами, щоб визначити, чи має він владні повноваження. Потенційні права голосу – це права на отримання права голосу об'єкта інвестування, як, скажімо, права, які пов'язані з інструментами, що конвертуються, або опціонами, включаючи форвардні контракти. Такі потенційні права голосу розглядаються лише у випадку, якщо такі права є суттєвими (див. пункти Б22–Б25).
- Б48 Розглядаючи потенційні права голосу, інвестор має враховувати мету та структуру інструменту, а також мету та структуру організації та управління будь-якої іншої участі інвестора в об'єкті інвестування. Сюди включається оцінка різних умов та термінів інструмента, а також очевидних очікувань інвестора, мотивів та причин згоди на такі умови та терміни.
- Б49 Якщо інвестор також має право голосу або інші права прийняття рішень, пов'язаних з діяльністю об'єкта інвестування, то інвестор оцінює, чи дають такі права, у поєднанні з потенційними правами голосу, владні повноваження інвесторові.
- Б50 Суттєві потенційні права голосу самі по собі або в поєднанні з іншими правами можуть надати інвесторові можливість керувати значущими видами діяльності в поточний період часу. Наприклад, це можливо у випадку, якщо інвестор утримує 40 відсотків прав голосу об'єкта інвестування та, відповідно до пункту Б23, утримує суттєві права, що виникають внаслідок опціонів на придбання додаткових 20 відсотків права голосу.

Приклади застосування
<p>Приклад 9</p> <p>Інвестор А утримує 70 відсотків прав голосу в об'єкті інвестування. Інвестор Б має 30 відсотків прав голосу в об'єкті інвестування, а також опціон на придбання половини прав голосу інвестора А. Опціон може бути реалізований протягом наступних двох років за фіксованою ціною, що є не вигідною порівняно з існуючими ринковими цінами (та, за очікуваннями, лишатиметься такою протягом вказаного дворічного періоду). Інвестор А реалізує свої права голосу та активно керує значущими видами діяльності об'єкта інвестування. В такому випадку інвестор А, швидше за все, відповідає критерію наявності владних повноважень, оскільки він, схоже, має можливість керувати значущими видами діяльності у поточний період часу. Хоча інвестор Б має опціон, який може бути виконаний у поточний період часу на придбання додаткових прав голосу (тобто, якщо він буде виконаний, то це надасть інвесторові Б більшість голосів в об'єкті інвестування), умови й терміни, пов'язані з такими опціонами, є такими, що опціони не вважаються суттєвими.</p>
<p>Приклад 10</p> <p>Інвестор А та два інших інвестори, кожен з яких утримує третину прав голосу в об'єкті інвестування. Підприємницька діяльність об'єкта інвестування тісно пов'язана з інвестором А. Крім інструментів капіталу, інвестор А також утримує боргові інструменти, які можуть бути конвертовані у звичайні акції об'єкта інвестування у будь-який час за фіксованою ціною, що є не вигідною порівняно з існуючими ринковими цінами (але сума потенційного збитку не є дуже суттєвою). Якби боргові інструменти були конвертовані, інвестор А отримав би 60 відсотків прав голосу в об'єкті інвестування. Інвестор А мав би вигоду від ефекту синергії, в разі конвертації боргових інструментів у звичайні акції. Інвестор А має владні повноваження щодо об'єкта інвестування, оскільки він отримує права голосу в об'єкті інвестування разом із суттєвими потенційними правами голосу, які надають йому можливість керувати значущими видами діяльності у поточний період часу.</p>

Владні повноваження у випадку, коли права голосу або подібні права не мають суттєвого впливу на результати діяльності об'єкта інвестування

- Б51 Оцінюючи мету та структуру організації та управління об'єкта інвестування (див. пункти Б5–Б8), інвестор має враховувати свою участь та рішення, прийняті при створенні об'єкта інвестування як складову його структури організації та управління, та оцінити, чи умови операції та особливості участі надають інвесторові права, достатні для надання йому владних повноважень. Самої лише участі у визначенні структури організації та управління об'єкта інвестування недостатньо для того, щоб надати інвесторові контроль. Однак, участь у визначенні структури організації та управління може вказувати на те, що інвестор мав можливість отримати права, достатні для того, щоб надати йому владні повноваження щодо об'єкта інвестування.
- Б52 Крім того, інвестор має розглянути договірні угоди, такі як права покупки, права продажу та права на ліквідацію об'єкта, які були визначені при створенні об'єкта інвестування. У випадку якщо ці договірні угоди передбачають діяльність, тісно пов'язану з об'єктом інвестування, така діяльність, за своєю суттю, є невіддільною від загальної діяльності об'єкта інвестування, незважаючи на те, що така діяльність може здійснюватися поза юридичними межами об'єкта інвестування. Відповідно, явно виражені або неявні права прийняття рішень, передбачені в договірних угодах, які тісно пов'язані з об'єктом інвестування, необхідно вважати значущими видами діяльності при встановленні факту наявності владних повноважень щодо об'єкта інвестування.
- Б53 Для деяких об'єктів інвестування значущі види діяльності мають місце лише тоді, коли виникають певні обставини або настають певні події. Об'єкт інвестування може мати таку структуру організації та управління, що спрямування його діяльності та результатів цієї діяльності визначаються заздалегідь, до того моменту, поки не виникнуть певні обставини або події. В такому випадку лише ті рішення, що стосуються діяльності об'єкта інвестування та прийняті на момент виникнення таких обставин чи подій, можуть мати суттєвий вплив на його результати діяльності і, отже, бути значущими видами діяльності. Настання обставин та подій не є обов'язковим для того, щоб дійти висновку, що інвестор, який має здатність приймати такі рішення, має владні повноваження. Сам лише той факт, що право приймати рішення залежить від виникнення певних обставин або подій, не робить таке право правом захисту інтересів інвесторів.

Приклади застосування**Приклад 11**

Єдиним видом підприємницької діяльності об'єкта інвестування, як зазначено у його статутних документах, є придбання та обслуговування дебіторської заборгованості на щоденній основі для його інвесторів. Обслуговування на постійній основі включає збір та передачу платежів на погашення основної суми та процентів, по мірі настання строків погашення. У випадку невиконання зобов'язань (дефолту) дебіторської заборгованості об'єкт інвестування автоматично передає таку дебіторську заборгованість інвесторові, як узгоджено окремо в угоді про продаж між інвестором та об'єктом інвестування. Єдиний значущий вид діяльності – це управління дебіторською заборгованістю після невиконання зобов'язань (дефолту), оскільки це єдина діяльність, яка може суттєво вплинути на результати діяльності об'єкта інвестування. Управління дебіторською заборгованістю до настання невиконання зобов'язань (дефолту) не є значущим видом діяльності, оскільки вона не вимагає прийняття суттєвих рішень, які могли би суттєво вплинути на результати діяльності об'єкта інвестування, – діяльність до настання невиконання зобов'язань (дефолту) є попередньо визначеною та складається виключно зі стягнення грошових потоків по мірі настання строків їх погашення та передачі їх інвесторам. Отже, оцінюючи загальну діяльність об'єкта інвестування, яка суттєво впливає на результати його діяльності, слід розглядати лише право інвестора управляти активами після невиконання зобов'язань (дефолту).

У цьому прикладі структура організації та управління об'єкта інвестування забезпечує наявність у інвестора повноважень щодо прийняття рішень стосовно діяльності, яка має суттєвий вплив на результати діяльності, лише в той момент, коли потрібні саме повноваження приймати рішення. Умови угоди про продаж є невіддільною частиною операцій та створення об'єкта інвестування. Відповідно, умови угоди про продаж разом з установчими документами об'єкта інвестування приводять до висновку, що інвестор має владні повноваження щодо об'єкта інвестування, навіть враховуючи той факт, що інвестор стає власником дебіторської заборгованості тільки після настання невиконання зобов'язань (дефолту) та здійснює управління простроченою дебіторською заборгованістю поза юридичними межами об'єкта інвестування.

Приклад 12

Єдиними активами об'єкта інвестування є дебіторська заборгованість. Після розгляду мети та структури організації та управління об'єкта інвестування було визначено, що єдиним значущим видом діяльності є управління дебіторською заборгованістю після невиконання зобов'язань (дефолту). Сторона, яка має здатність управляти простроченою дебіторською заборгованістю після настання невиконання зобов'язань (дефолту), має владні повноваження щодо об'єкта інвестування, незалежно від того, чи опинився хтось із позичальників в стані невиконання зобов'язань (дефолту).

- Б54 Інвестор може мати явно виражене або неявне зобов'язання забезпечити продовження діяльності об'єкта інвестування, як передбачалося при його створенні. Таке прагнення може збільшити ризики інвестора, пов'язані із змінністю результатів діяльності, і, таким чином, збільшити стимул для отримання інвестором прав, достатніх для владних повноважень. Відповідно, зобов'язання забезпечити діяльність об'єкта інвестування відповідно до розробленого проекту, може вказувати на те, що інвестор має владні повноваження, але саме по собі таке зобов'язання не надає інвесторові владних повноважень, так само як і не перешкоджає іншій стороні отримати владні повноваження.

Ризики або права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування

- Б55 Оцінюючи, чи має інвестор контроль над об'єктом інвестування, інвестор визначає, чи несе він ризики або має права щодо змінних результатів від своєї участі в об'єкті інвестування.
- Б56 Змінні результати діяльності – це результати діяльності, які не є фіксованими та потенційно можуть змінюватися в залежності від виконання своєї діяльності об'єктом інвестування. Змінні результати діяльності можуть бути лише позитивними, лише негативними, або одночасно як позитивними, так і негативними (див. пункт 15). Інвестор оцінює, чи є результати діяльності від об'єкта інвестування змінними та наскільки змінними є такі результати, виходячи з сутності угоди та не зважаючи на юридичну форму результатів діяльності. Наприклад, інвестор може мати облігацію з фіксованою

сплатою процентів. Фіксовані процентні платежі є змінними результатами діяльності в рамках цього МСФЗ, оскільки вони зазнають ризику невиконання зобов'язань (дефолту) та ставлять інвестора під загрозу кредитного ризику емітента облігації. Ступінь змінності (тобто наскільки змінними є такі результати) залежить від кредитного ризику облігації. Так само, фіксована плата за досягнення певних результатів в управлінні активами об'єкта інвестування є змінним результатом діяльності, оскільки ставить інвестора під загрозу ризику невиконання зобов'язань об'єкта інвестування. Ступінь змінності залежить від здатності об'єкта інвестування генерувати достатній дохід для здійснення фіксованої виплати.

Б57 Приклади доходу включають:

- (а) дивіденди, інші економічні вигоди від об'єкта інвестування (наприклад, від боргових цінних паперів, випущених об'єктом інвестування), а також зміни вартості інвестиції інвестора в такому об'єкті інвестування.
- (б) винагорода за обслуговування активів або зобов'язань об'єкта інвестування, гонорар та ризик збитків від надання кредитної підтримки або забезпечення ліквідності, частки в активах та зобов'язаннях об'єкта інвестування при ліквідації такого об'єкта інвестування, податкові вигоди, а також доступ до майбутньої ліквідності, яку інвестор має завдяки своїй участі в об'єкті інвестування.
- (в) доходи, недоступні для інших власників часток участі. Наприклад, інвестор може використати свої активи у поєднанні з активами об'єкта інвестування, як, скажімо, поєднання операційних функцій для досягнення економії від масштабу, економії витрат, використання спільних джерел рідкісних продуктів, отримання доступу до патентованих знань або обмеження деяких операцій або використання активів з метою збільшення вартості інших активів інвестора.

Зв'язок між владними повноваженнями та результатами діяльності

Делеговані владні повноваження

- Б58 Коли інвестор з правами приймати рішення (особа, яка приймає рішення) оцінює, чи контролює він об'єкт інвестування, він має визначити, є він принципалом чи агентом. Інвестор також має визначити, чи діє якийсь інший суб'єкт господарювання з правами приймати рішення як агент для інвестора. Агент – це сторона, яка залучена головно для того, щоб діяти від імені та на користь іншої сторони або сторін (принципала (-ів)) і тому не контролює об'єкт інвестування, виконуючи свої повноваження приймати рішення (див. пункти 17 та 18). Отже, іноді владні повноваження принципала може утримувати та реалізовувати агент, але від імені принципала. Особа, яка приймає рішення, не є агентом лише тому, що вигоду від рішень, які вона приймає, можуть мати інші сторони.
- Б59 Інвестор може делегувати свої повноваження приймати рішення агентів з деяких конкретних питань або щодо усіх значущих видів діяльності. Оцінюючи, чи контролює він об'єкт інвестування, інвестор має трактувати права приймати рішення, делеговані своєму агентів, як утримувані безпосередньо інвестором. В ситуаціях, коли є більше ніж один принципал, кожний з принципалів має оцінити, чи має він владні повноваження над об'єктом інвестування, розглядаючи вимоги, викладені в пунктах Б5–Б54. Пункти Б60–Б72 містять керівництва щодо визначення, чи є особа, яка приймає рішення, агентом чи принципалом.
- Б60 Особа, яка приймає рішення, визначаючи, чи є вона агентом, має розглянути загальні відносини між собою, об'єктом інвестування, управління яким вона здійснює, та іншими сторонами, задіяними в об'єкті інвестування, зокрема, всі зазначені далі чинники:
- (а) сферу застосування своїх повноважень приймати рішення щодо об'єкта інвестування (пункт Б62 та Б63).
 - (б) права, утримувані іншими сторонами (пункти Б64–Б67).
 - (в) винагороду, на яку вона має право відповідно до угоди (угод) про винагороду (пункти Б68–Б70).
 - (г) ризику для особи, яка приймає рішення, у зв'язку зі змінними результатами діяльності від інших утримуваних часток участі в об'єкті інвестування (пункти Б71 та Б72).

До кожного з чинників слід застосовувати різний рівень вагомості, виходячи з конкретних фактів та обставин.

- Б61 Визначення того, чи є особа, яка приймає рішення, агентом, вимагає оцінки всіх чинників, перелічених у пункті Б60, окрім випадків, коли одна сторона утримує суттєві права звільнити особу, яка приймає рішення (права відсторонення) і може звільнити особу, яка приймає рішення, без зазначення причини (див. пункт Б85).

Межі застосування повноважень приймати рішення

- Б62 Межі застосування повноважень особи, яка приймає рішення, оцінюють, розглядаючи:
- (а) діяльність, що дозволяється відповідно до угоди (угод) про прийняття рішень та визначену законом, та
 - (б) право власного розсуду, яке має особа, яка приймає рішення, при прийнятті рішень стосовно такої діяльності.
- Б63 Особа, яка приймає рішення, має розглянути мету та структуру організації та управління об'єкта інвестування, ризику, які, як передбачалося, нестиме об'єкт інвестування, ризику, які, як передбачалося, він має передавати задіяним сторонам, а також рівень участі, яку мала особа, яка приймає рішення, у розробці структури організації та управління об'єкта інвестування. Наприклад, якщо особа, яка приймає рішення, істотно задіяна у розробці структури організації та управління об'єкта інвестування (включаючи визначення меж повноважень керівництва, що приймає рішення), така участь може вказувати на те, що особа, яка приймає рішення, мала можливість і стимули отримати права, внаслідок яких особа, яка приймає рішення, має здатність керувати значущими видами діяльності.

Права, утримувані іншими сторонами

- Б64 Суттєві права, утримувані іншими сторонами, можуть впливати на здатність особи, яка приймає рішення, керувати значущими видами діяльності об'єкта інвестування. Суттєві права відсторонення або інші права можуть вказувати на те, що особа, яка приймає рішення, є агентом.
- Б65 Якщо якась одна сторона утримує суттєві права відсторонення та може звільнити особу, яка приймає рішення, без причини, самого лише цього факту достатньо для висновку, що особа, яка приймає рішення, є агентом. Якщо більше ніж одна сторона утримує такі права (і жодна сторона не може звільнити особу, яка приймає рішення, без угоди з іншими сторонами), то самі лише ці права не є підставою для висновку при визначенні, що особа, яка приймає рішення, діє переважно від імені та на користь інших. До того ж, чим більша кількість сторін, які мають діяти разом, щоб реалізувати права звільнити особу, яка приймає рішення, та чим більша величина інших економічних інтересів особи, яка приймає рішення, та ступінь їх змінності (тобто винагорода та інші інтереси), тим менша вага має бути у цього чинника.
- Б66 Оцінюючи, чи є особа, яка приймає рішення, агентом, слід розглядати суттєві права, утримувані іншими сторонами, що обмежують право особи, яка приймає рішення, діяти на власний розсуд, подібно до того, як розглядалися права відсторонення. Наприклад, особа, яка приймає рішення, що має погоджувати свої дії з невеликою кількістю інших сторін, є, як правило, агентом. (Для додаткових керівництв стосовно прав та щодо визначення, чи є вони суттєвими, див. пункти Б22– Б25).
- Б67 Розгляд прав, утримуваних іншими сторонами, має включати оцінку будь-яких прав, які можуть бути реалізовані радою директорів (або іншим керівним органом) об'єкта інвестування та їхнього впливу на повноваження приймати рішення (див. пункт Б23(б)).

Винагорода

- Б68 Чим більша величина (та пов'язана з нею змінність) винагороди особи, яка приймає рішення, порівняно з доходом, очікуваним від діяльності об'єкта інвестування, тим більша імовірність того, що особа, яка приймає рішення, є принципалом.
- Б69 При визначенні того, чи є особа, яка приймає рішення, принципалом чи агентом, вона має також розглянути факт наявності наступних умов:
- (а) Винагорода особи, яка приймає рішення, зіставна з наданими послугами.

- (б) Угода про винагороду охоплює лише умови, терміни та суми, які зазвичай присутні в угодах стосовно аналогічних послуг та кваліфікації, що укладаються між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Б70 Особа, яка приймає рішення, не може бути агентом, якщо не виконуються умови, зазначені в пункті Б69(а) та (б). Проте виконання самих лише цих умов не є достатнім для висновку про те, що особа, яка приймає рішення, є агентом.

Ризики, пов'язані зі змінними результатами діяльності від інших часток участі

Б71 Особа, яка приймає рішення, що утримує інші частки участі в об'єкті інвестування (наприклад, інвестиції в об'єкт інвестування або надає гарантії стосовно показників діяльності об'єкта інвестування), має розглянути свій ризик зміни результатів діяльності від таких часток участі, оцінюючи, чи є вона агентом. Утримування інших часток участі в об'єкті інвестування вказує на те, що особа, яка приймає рішення, може бути принципалом.

Б72 Оцінюючи свою можливість отримувати змінні результати діяльності від інших часток участі в об'єкті інвестування, особа, яка приймає рішення, має розглянути таке:

- (а) чим більша величина економічних інтересів (та пов'язана з ними змінність), з огляду на її винагороду та інші інтереси загалом, тим імовірніше, що особа, яка приймає рішення, є принципалом.
- (б) чи відрізняються її ризики, пов'язані із змінністю результатів діяльності, від ризиків інших інвесторів, і якщо так, то чи може це вплинути на її дії. Наприклад, це має місце у випадку, коли особа, яка приймає рішення, утримує субординовані частки участі в об'єкті інвестування або забезпечує інші форми покращення кредитної якості об'єкта інвестування.

Особа, яка приймає рішення, має оцінити свої ризики відносно загальної змінності результатів діяльності об'єкта інвестування. Ця оцінка здійснюється переважно на підставі очікуваних результатів від діяльності об'єкта інвестування, але при цьому не слід ігнорувати максимальну величину ризику змінних результатів діяльності, властиву іншим часткам участі в об'єкті інвестування, які утримує особа, яка приймає рішення.

Приклади застосування

Приклад 13

Особа, яка приймає рішення (керуючий фондом) створює, здійснює маркетинг та управління регульованим фондом, цінні папери якого вільно продаються та купуються на відкритому фондовому ринку, відповідно до вузько визначених параметрів, викладених в інвестиційному мандаті, як вимагається місцевим законодавством та регуляторними актами. Фонд презентувався інвесторам як інвестиція в диверсифікований портфель цінних паперів капіталу суб'єктів господарювання, цінні папери яких вільно продаються та купуються на фондовому ринку. У межах визначених параметрів керуючий фондом на власний розсуд вирішує, у які активи інвестувати. Керуючий фондом здійснив 10 відсоткову пропорційну інвестицію у фонд і отримує ринкову плату за свої послуги, яка дорівнює 1 відсотковій чистих активів фонду. Плата за послуги зіставна з послугами, що надаються. Керуючий фондом не має жодних зобов'язань покривати збиток, що перевищує його 10 відсоткову інвестицію. Від фонду не вимагається створювати незалежну раду директорів, і він такої ради не створив. Інвестори не мають жодних суттєвих прав, які би впливали на повноваження керуючого фондом приймати рішення, але вони можуть вилучити з обігу свої частки участі у певних межах, встановлених фондом.

Незважаючи на те, що керуючий фондом діє у межах параметрів, вказаних в інвестиційному мандаті, та у відповідності з регламентними вимогами, він має права приймати рішення, які надають йому здатність керувати значущими видами діяльності фонду у поточний період часу – інвестори не мають суттєвих прав, які могли би вплинути на повноваження керуючого фондом приймати рішення. Керуючий фондом отримує за свої послуги плату на рівні ринкової, і ця плата зіставна з послугами, що надаються, і, крім того, він здійснив пропорційну інвестицію у фонд. Винагорода та інвестиція наражають керуючого фондом на ризик змінності результатів діяльності фонду, який не є настільки значним, щоб вказувати на те, що керуючий фондом є принципалом.

У цьому прикладі розгляд ризику керуючого фондом щодо змінності результатів діяльності фонду разом з його повноваженнями приймати рішення у межах чітких параметрів вказує на те, що він є агентом. Відповідно, керуючий фондом визначає, що він не контролює фонд.

Приклади застосування

Приклад 14

Особа, яка приймає рішення, створює, здійснює маркетинг та управління фондом, який надає інвестиційні можливості низці інвесторів. Особа, яка приймає рішення, (керуючий фонду) повинна приймати рішення, щоб якомога краще задовольнити інтереси усіх інвесторів та відповідно до керівних угод фонду. Проте керуючий фонду має широкі повноваження приймати рішення на власний розсуд. Керуючий фонду отримує ринкову плату за свої послуги, що дорівнює 1 відсоткові активів в управлінні та 20 відсоткам усіх прибутків фонду, якщо досягнуто встановленого рівня прибутку. Плата за послуги зіставна з послугами, що надаються.

Незважаючи на те, що керуючий фонду повинен приймати рішення, які би найкращим чином задовольняли інтереси усіх інвесторів, керуючий фонду має широкі повноваження щодо прийняття рішення спрямованих на управління значущими видами діяльності фонду. Керуючий фонду отримує фіксовану плату за послуги та плату, що розраховується на основі результатів діяльності фонду, та яка зіставна з обсягом наданих послуг. Крім того, винагорода урівнює зацікавленість керуючого фондом з зацікавленістю інших інвесторів щодо збільшення вартості фонду, не створюючи ризиків, пов'язаних зі змінними результатами діяльності фонду, які б були настільки значними, що винагорода, якщо розглядати її ізольовано, вказувала б на те, що керуючий фонду є принципалом.

Фактичні обставини та аналіз вищевказаного прикладу розповсюджуються на приклади 14А–14В, описані далі. Кожний приклад розглядається окремо від інших.

Приклад 14А

Керуючий фонду також має 2-відсоткову інвестицію у фонді, яка урівнює його інтереси з інтересами інших інвесторів. Керуючий фонду не має зобов'язання покривати збитки, що перевищують його 2-відсоткову інвестицію. Інвестори можуть звільнити керуючого фондом простою більшістю голосів, але тільки за умови порушення умов договору.

2-відсоткова інвестиція керуючого фондом збільшує його вразливість до ризиків у зв'язку із змінними результатами діяльності фонду, не створюючи при цьому настільки значну вразливість до ризиків, яка б вказувала на те, що керуючий фонду є принципалом. Права інших інвесторів звільнити керуючого фондом вважаються правами захисту інтересів інвесторів, оскільки вони можуть бути реалізовані лише за порушення умов договору. У цьому прикладі, хоча керуючий фонду має широкі повноваження приймати рішення і несе ризики пов'язані зі змінними результатами діяльності фонду через його частку участі в фонді та винагороду, ступінь ризику керуючого фондом вказує на те, що керуючий фонду є агентом. Отже, керуючий фонду робить висновок про те, що він не контролює фонд.

Приклад 14Б

Керуючий фонду має більш значні пропорційні інвестиції у фонд, але не має зобов'язання покривати збитки, крім цих інвестицій. Інвестори можуть звільнити керуючого фондом простою більшістю голосів, але тільки за порушення умов договору.

У цьому прикладі права інших інвесторів на звільнення керуючого фондом вважаються правами захисту інтересів інвесторів, оскільки вони можуть бути реалізовані лише за порушення умов договору. Незважаючи на те, що керуючий фонду отримує фіксовану плату за послуги, та плату, що розраховується на основі результатів діяльності фонду, та яка зіставна з обсягом наданих послуг, поєднання інвестицій керуючого фонду та його винагороди може створити ризик, пов'язаний зі змінними результатами діяльності фонду, що вказує на те, що керівник фонду є принципалом. Чим більша величина та змінність, пов'язана з економічними інтересами керівника фонду (враховуючи його винагороду та інші інтереси в сукупності), тим більший наголос керівник фонду зробить на цих економічних інтересах у своєму аналізі, і тим більша ймовірність, що керівник фонду є принципалом.

Наприклад, врахувавши винагороду та інші фактори, керуючий фонду може вважати 20-відсоткову інвестицію достатньою для висновку про те, що він контролює фонд. Однак за різних обставин (тобто, якщо винагорода чи інші фактори різні) контроль може виникнути, коли рівень інвестицій різний.

Приклад 14В

Керуючий фонду має 20-ти відсоткову пропорційну інвестицію у фонді, але не має зобов'язання покривати збитки, що перевищують його 20-ти відсоткову інвестицію. Фонд має раду директорів,

Приклади застосування

причому всі члени цієї ради незалежні від керуючого фондом та призначаються іншими інвесторами. Рада призначає керуючого фондом щороку. Якщо рада вирішує не поновлювати договір з керуючим фонду, послуги, які надає керуючий фонду, можуть бути виконані іншими керівниками, що працюють у цій галузі.

Незважаючи на те, що керуючий фондом отримує фіксовану плату за послуги та плату, яка розраховується на основі показників діяльності, і є зіставною з обсягом наданих послуг, поєднання 20-ти відсоткової інвестиції керуючого фондом з його винагородою може створити вразливість до ризику, пов'язану зі змінними результатами діяльності фонду, що є значущою, і вказує на те, що керуючий фонду є принципалом. Проте інвестори мають суттєві права звільнити керуючого фондом – рада директорів надає механізм, який забезпечує здатність інвесторів звільнити керуючого фондом, якщо вони вирішать це зробити.

У цьому прикладі керуючий фонду у своєму аналізі більше значення надаватиме суттєвим правам відсторонення. Так, хоча керуючий фонду має широкі повноваження приймати рішення і несе ризик змінних результатів діяльності фонду через свою винагороду та інвестиції, суттєві права, утримувані іншими інвесторами, вказують на те, що керуючий фонду є агентом. Отже, керуючий фонду робить висновок, що він не контролює фонд.

Приклад 15

Об'єкт інвестування створений з метою придбання портфеля забезпечених активами цінних паперів з фіксованою ставкою, що фінансуються за рахунок боргових інструментів з фіксованою ставкою та інструментів капіталу. Інструменти капіталу призначені захистити боргових інвесторів від перших збитків та отримують будь-який залишковий дохід від об'єкта інвестування. Операція була представлена потенційним борговим інвесторам як інвестиція в портфель забезпечених активами цінних паперів з кредитним ризиком, пов'язаним з можливим невиконанням зобов'язань (дефолтом) емітентів забезпечених активами цінних паперів портфелю, та ризиком ставки відсотка, пов'язаним з управлінням портфелем. При створенні, інструменти капіталу становили 10 відсотків вартості придбаних активів. Особа, яка приймає рішення (керуючий активами), здійснює управління портфелем активів, що знаходяться в обігу, приймаючи інвестиційні рішення у межах параметрів, вказаних у проспекті об'єкта інвестування. За ці послуги керуючий активами отримує фіксовану ринкову плату (тобто 1 відсоток активів, що перебувають в управлінні) та плату, яка розраховується на основі показників діяльності (тобто 10 відсотків прибутку), за умови якщо прибуток об'єкта інвестування перевищує встановлений рівень. Плата за послуги є зіставною з обсягом наданих послуг. Керуючому активами належать 35 відсотків капіталу в об'єкті інвестування. Решта 65 відсотків капіталу, а також усі боргові інструменти належать великій кількості розпорошених інвесторів, які є непов'язаними третіми сторонами. Керуючого активами можна звільнити без зазначення причини простою більшістю голосів інших інвесторів.

Керуючий активами отримує фіксовану плату за послуги, яка розраховується на основі показників діяльності, що є зіставною з обсягом наданих послуг. Винагорода урівноважує інтереси керуючого активами з інтересами інших інвесторів щодо збільшення вартості фонду. Керуючий активами несе ризик змінних результатів діяльності фонду, оскільки до них прив'язана його винагорода та йому належить 35 відсотків капіталу.

Хоча керуючий активами і діє у межах параметрів, вказаних у проспекті об'єкта інвестування, він має здатність примати інвестиційні рішення у поточний період часу, які суттєво впливають на результати діяльності об'єкта інвестування – права відсторонення, утримувані іншими інвесторами, мають незначну вагу в аналізі, оскільки ці права утримуються великою кількістю дуже розпорошених інвесторів. У цьому прикладі керуючий активами робить більший наголос на його вразливості до змінних результатів діяльності фонду через його частку участі у капіталі, яка є субординованою відносно боргових інструментів. Утримування 35 відсотків капіталу створює субординовану вразливість до до збитків та прав на дохід об'єкта інвестування, настільки значні, що це свідчить про те, що керуючий активами є принципалом. Отже, керуючий активами робить висновок, що він контролює об'єкт інвестування.

Приклад 16

Особа, яка приймає рішення (спонсор) виступає спонсором посередника різного спрямування, який випускає короткострокові боргові інструменти інвесторам, які є непов'язаними третіми

Приклади застосування

сторонами. Операція була представлена потенційним інвесторам як інвестиція у портфель середньострокових активів з високим рейтингом та мінімальним кредитним ризиком, пов'язаним з можливими невиконанням зобов'язань (дефолтом) емітентів активів у портфелі. Різні цеденти продають портфелі високоякісних середньострокових активів посереднику. Кожний цедент обслуговує портфель активів, який він продає посереднику, та здійснює управління дебіторською заборгованістю, у випадку настання невиконання зобов'язань (дефолту), отримуючи ринкову плату за послуги. Кожний цедент також забезпечує захист від перших збитків по відношенню до збитків за кредитами від свого портфеля активів, забезпечуючи надлишкову заставу активів, переданих посереднику. Спонсор визначає умови посередника та здійснює управління операціями посередника за ринкову плату. Ця плата відповідає наданим послугам. Спонсор ухвалює продавців, яким дозволено продавати інструменти посереднику, ухвалює активи, які будуть придбані посередником, та приймає рішення щодо фінансування посередника. Спонсор повинен діяти в кращих інтересах усіх інвесторів.

Спонсор має право на будь-який залишковий дохід посередника, а також надає посереднику послуги з покращення кредитної якості та ліквідності. Покращення кредитної якості, що забезпечується спонсором, поглинає збитки обсягом до 5 відсотків від усіх активів посередника, після того, як збитки поглинуті цедентами. Послуги по забезпеченню ліквідності не надаються під непогашені активи. Інвестори не мають реальних прав, які можуть вплинути на повноваження спонсора приймати рішення.

Незважаючи на те, що спонсор отримує ринкову плату за свої послуги, яка відповідає наданим послугам, спонсор несе ризики, що пов'язані зі змінними результатами діяльності посередника завдяки своїм правам на залишковий дохід посередника та завдяки наданню послуг з покращення кредитної якості та ліквідності (тобто посередник несе ризик ліквідності, використовуючи короткострокові боргові інструменти для фінансування середньострокових активів). Навіть при тому, що кожен цедент має права приймати рішення, що впливають на вартість активів посередника, спонсор має широкі повноваження щодо прийняття рішень, які надають йому можливість керувати діяльністю в поточний момент часу, що має найсуттєвіший вплив на доходи посередника (тобто спонсор визначив умови посередника, має право приймати рішення стосовно активів (ухвалення придбаних активів та цедентів таких активів) та фінансування посередника (для чого існує необхідність постійного пошуку нових інвестицій)). Право на залишковий дохід посередника та надання послуг з покращення кредитної якості та ліквідності несе для спонсора ризик, пов'язаний зі змінними результатами діяльності посередника, що відрізняє його від ризиків інших інвесторів. Відповідно, такий ризик вказує на те, що спонсор є принципалом і, отже, спонсор робить висновок про те, що він контролює посередника. Зобов'язання спонсора діяти в кращих інтересах всіх інвесторів не перешкоджає спонсоріві бути принципалом.

Відносини з іншими сторонами

- Б73 Оцінюючи наявність контролю, інвестор має розглянути характер своїх відносин з іншими сторонами, а також чи діють такі інші сторони від імені інвестора (тобто чи є вони "фактичними агентами"). Визначення того, чи діють інші сторони в якості фактичних агентів вимагає судження, що враховує не лише характер відносин, але також і те, яким чином такі сторони взаємодіють одна з одною та з інвестором.
- Б74 Такі відносини не обов'язково оформлені договірною угодою. Сторона є фактичним агентом, якщо інвестор або ті, хто здійснює контроль за діяльністю інвестора, мають здатність спрямовувати дії такої сторони від імені інвестора. За таких обставин інвестор, оцінюючи наявність контролю над об'єктом інвестування, має розглянути права прийняття рішень своїми фактичними агентами, а також приховані ризики чи права, пов'язані зі змінними результатами, або права на отримання доходу через фактичного агента разом зі своїми власними ризиками та правами.
- Б75 Далі наведені приклади інших сторін, що за характером своїх відносин, могли б діяти як фактичні агенти для інвестора:
- (а) пов'язані сторони інвестора.
 - (б) сторона, яка отримала свою частку участі в об'єкті інвестування як внесок або позику від інвестора.
 - (в) сторона, яка погодилася не продавати, не передавати або не обтяжувати свої частки участі в об'єкті інвестування без попередньої згоди інвестора (за винятком ситуацій, у яких

інвестор та інша сторона має право попередньої згоди і ці права базуються на взаємно узгоджених умовах зацікавлених та незалежних сторін, що бажають укласти угоду).

- (г) сторона, яка не може фінансувати свою діяльність без субординованої фінансової підтримки з боку інвестора.
- (г) об'єкт інвестування, більшість членів органу управління або провідний управлінський персонал якого той самий, що й в інвестора.
- (д) сторона, яка має тісні ділові відносини з інвестором, як, наприклад, відносини між надавачем професійних послуг та одним з його важливих клієнтів.

Контроль над визначеними активами

- Б76 Інвестор має розглянути, чи трактує він будь-яку частку об'єкта інвестування як умовно окремий суб'єкт господарювання, і якщо так, то чи контролює він цей умовно окремий суб'єкт господарювання.
- Б77 Інвестор повинен розглядати таку частку об'єкта інвестування як умовно окремий суб'єкт господарювання тоді і лише тоді, коли задовольняються такі умови:
Визначені активи об'єкта інвестування (та відповідне покращення кредитної якості, якщо вона є) є єдиним джерелом платежу для визначених зобов'язань об'єкта інвестування або визначених інших часток участі в об'єкті інвестування. Сторони, окрім тих, що мають визначене зобов'язання, не мають прав або зобов'язань, пов'язаних з визначеними активами або з залишковими грошовими потоками від таких активів. По суті, дохід від визначених активів не може бути використаний залишковою частиною об'єкта інвестування і жодне із зобов'язань умовно окремого суб'єкта господарювання не може бути сплачене за рахунок активів залишкової частини об'єкта інвестування. Отже, по суті, всі активи, зобов'язання та капітал умовно окремого суб'єкта господарювання відділені від цілісного об'єкта інвестування. Такий умовно окремий суб'єкт господарювання часто називають “сілос”.
- Б78 Якщо задовольняється умова, вказана в пункті Б77, інвестор ідентифікує діяльність, яка суттєво впливає на дохід умовно окремого суб'єкта господарювання, та визначає, яким чином ця діяльність спрямовується, щоб оцінити, чи має він владні повноваження над цією часткою об'єкта інвестування. Оцінюючи наявність контролю над умовно окремим суб'єктом господарювання, інвестор має також розглянути, чи несе він ризики або чи має він права, пов'язані зі змінним результатом діяльності такого умовно окремого суб'єкта господарювання, а також можливість використання своїх владних повноважень по відношенню до частки об'єкта інвестування з метою впливу на величину доходу інвестора.
- Б79 Якщо інвестор здійснює контроль за умовно окремим суб'єктом господарювання, то інвестор має консолідувати цю частку об'єкта інвестування. У такому випадку інші сторони виключають цю частку об'єкта інвестування, коли оцінюють наявність контролю над об'єктом інвестування та при консолідації.

Безперервна оцінка

- Б80 Інвестор має виконати повторну оцінку наявності контролю над об'єктом інвестування, якщо факти та обставини вказують на зміни одного або кількох з трьох елементів контролю, перелічених у пункті 7.
- Б81 Якщо сталася зміна в тому, як інвестор може здійснювати владні повноваження над об'єктом інвестування, таку зміну необхідно відобразити у тому, як інвестор оцінює свої владні повноваження над об'єктом інвестування. Наприклад, зміни у правах приймати рішення можуть означати, що керування значущими видами діяльності більше не відбувається через права голосу, натомість інші угоди, такі як договори, надають іншій стороні або сторонам здатність керувати значущими видами діяльності в поточний період часу.
- Б82 Певна подія може спричинити отримання або втрату інвестором владних повноважень над об'єктом інвестування без участі інвестора у такій події. Наприклад, інвестор може отримати владні повноваження над об'єктом інвестування в результаті завершення строку дії права приймати рішення, утримуваних іншою стороною або сторонами, які раніше перешкоджали інвесторові в отриманні контролю над об'єктом інвестування.
- Б83 Інвестор також розглядає зміни, що впливають на його ризики, пов'язані зі змінним результатом діяльності об'єкта інвестування або права на отримання такого результату. Наприклад, інвестор, який має владні повноваження над об'єктом інвестування, може втратити контроль над об'єктом інвестування, якщо інвестор втрачає право на отримання результатів діяльності або припиняє нести зобов'язання, оскільки, в даному випадку, інвестор не виконує умову, вказану в пункті 7(б)

(наприклад, якщо договір, який передбачав отримання плати, що розраховується в залежності від показників діяльності, був розірваний).

- Б84 Інвестор має розглянути, чи змінилася його оцінка стосовно того, діє він як агент або як принципал. Зміни у відносинах між інвестором та іншими сторонами можуть означати, що інвестор більше не діє як агент, навіть при тому, що раніше він діяв як агент, і навпаки. Наприклад, якщо сталися зміни прав інвестора або інших сторін, інвестор має переглянути свій статус принципала або агента.
- Б85 Первісна оцінка інвестором наявності контролю або свого статусу як принципала або як агента не зміниться просто через зміну ринкових умов (наприклад, зміна результатів діяльності об'єкта інвестування, обумовлена ринковими умовами), якщо тільки зміна ринкових умов не змінила один або кілька з трьох елементів контролю, перелічених у пункті 7, або зміни у відносинах загалом між принципалом та агентом.

Визначення того, чи є суб'єкт господарювання інвестиційним суб'єктом господарювання

- Б85А Суб'єкт господарювання, оцінюючи, чи є він інвестиційним суб'єктом господарювання, повинен розглянути всі факти й обставини, в тому числі свою мету та структуру організації та управління. Суб'єкт господарювання, який має три елементи визначення інвестиційного суб'єкта господарювання, викладеного в пункті 27, є інвестиційним суб'єктом господарювання. У пунктах Б85Б–Б85Г ці елементи описано докладніше.

Мета бізнесу

- Б85Б Визначення інвестиційного суб'єкта господарювання вимагає, щоб мета суб'єкта господарювання полягала у тому, щоб інвестувати єдино задля збільшення капіталу, отримання інвестиційного доходу (такого як дивіденди, проценти чи дохід від оренди), або задля обох вказаних цілей. Документи, які вказують, що є цілями інвестиції суб'єкта господарювання, такі як меморандум пропозиції суб'єкта господарювання, публікації, розповсюджені суб'єктом господарювання, та інші корпоративні документи чи документи партнерства, як правило, надають свідчення щодо мети бізнесу інвестиційного суб'єкта господарювання. Ще одним свідченням може бути спосіб, у який суб'єкт господарювання представляє свій бізнес іншим сторонам (таким, як потенційні інвестори або потенційні об'єкти інвестування); наприклад, суб'єкт господарювання може представляти свій бізнес як надання середньострокової інвестиції для збільшення капіталу. І навпаки, суб'єкт господарювання, який представляє себе як інвестора, чия мета – розробляти, виробляти або збувати продукцію спільно зі своїм об'єктом інвестування, має мету бізнесу, яка не відповідає меті бізнесу інвестиційного суб'єкта господарювання, оскільки суб'єкт господарювання отримуватиме дохід від розробки, виробництва чи збуту, а також від своєї інвестиції (див. пункт Б85Ж).
- Б85В Інвестиційний суб'єкт господарювання може надавати послуги, пов'язані з інвестиціями (наприклад, консультаційні послуги щодо інвестицій, послуги з управління інвестиціями, підтримки інвестицій та їх адміністрування), або безпосередньо, або через дочірнє підприємство, третім сторонам, а також своїм інвесторам, навіть якщо такі види діяльності є значущими для суб'єкта господарювання, за умови, що суб'єкт господарювання продовжує відповідати визначенню інвестиційного суб'єкта господарювання.
- Б85Г Інвестиційний суб'єкт господарювання може також брати участь у зазначеній далі діяльності, пов'язаній з інвестиціями, або безпосередньо, або через дочірнє підприємство, якщо ця діяльність здійснюється для максимізації доходу від інвестицій (збільшення капіталу або інвестиційного доходу) від своїх об'єктів інвестування та не є окремою значущою бізнес діяльністю чи окремим значним джерелом доходу для інвестиційного суб'єкта господарювання:
- (а) надання управлінських послуг та стратегічних консультацій об'єктові інвестування; та
 - (б) надання фінансової підтримки об'єктові інвестування, такої як позика, капітальне зобов'язання або гарантія.
- Б85Г Якщо інвестиційний суб'єкт господарювання має дочірнє підприємство, яке не є інвестиційним суб'єктом господарювання, і основною метою та діяльністю якого є надання послуг, пов'язаних з інвестиціями, або видів діяльності, пов'язаних з інвестиційною діяльністю інвестиційного суб'єкта господарювання, таких, як описано в пунктах Б85В–Б85Г, суб'єктові господарювання чи іншим сторонам, то він консолідує таке дочірнє підприємство відповідно до пункту 32. Якщо дочірнє підприємство, яке надає послуги чи здійснює діяльність, пов'язану з інвестиціями, є інвестиційним

суб'єктом господарювання, материнське підприємство суб'єкта інвестиційної діяльності оцінює це дочірнє підприємство за справедливою вартістю через прибуток або збиток відповідно до пункту 31.

Стратегії виходу

- Б85Д** Інвестиційні плани суб'єкта господарювання також надають підтвердження мети його бізнесу. Одна риса, яка відрізняє інвестиційний суб'єкт господарювання від інших суб'єктів господарювання, – це те, що інвестиційний суб'єкт господарювання не планує утримувати свої інвестиції протягом необмеженого терміну; він утримує їх протягом обмеженого періоду. Оскільки інвестиції у капітал та інвестиції у нефінансові активи потенційно можуть утримуватися протягом необмеженого часу, інвестиційний суб'єкт господарювання повинен мати стратегію виходу, у якій задокументовано, яким чином суб'єкт господарювання планує отримати збільшення капіталу від практично всіх своїх інвестицій у капітал та інвестицій у нефінансові активи. Інвестиційний суб'єкт господарювання також повинен мати стратегію виходу для будь-якого боргового інструмента який потенційно можна утримувати протягом необмеженого терміну, наприклад, безстрокові боргові інструменти. Суб'єктові господарювання не потрібно документально оформляти конкретні стратегії виходу для кожної окремої інвестиції, однак він має визначити різні потенційні стратегії для різних видів портфелів інвестицій, в тому числі загальні часові межі і для виходу з інвестицій. Механізми виходу, які застосовуються лише для подій невиконання зобов'язань (дефолту), таких як порушення контракту або його невиконання, не вважаються стратегіями виходу для цілей цієї оцінки.
- Б85Е** Стратегії виходу для різних видів інвестицій можуть бути різними. Для інвестицій у приватні звичайні акції прикладами стратегій виходу є первинне публічне розміщення, приватне розміщення, продаж бізнесу в межах однієї галузі, виплати (інвесторам) часток власності в об'єктах інвестування та продаж активів (у тому числі продаж активів об'єкта інвестування після ліквідації об'єкта інвестування). Для інвестицій у капітал, які продаються і купуються на публічному ринку, прикладами стратегій виходу є продаж інвестиції у приватному розміщенні або на публічному ринку. Для інвестицій у нерухомість прикладом стратегії виходу є продаж об'єкта нерухомості через спеціалізованих дилерів нерухомості або на відкритому ринку.
- Б85С** Інвестиційний суб'єкт господарювання може мати інвестицію в інший інвестиційний суб'єкт господарювання, який створюється у поєднанні з суб'єктом господарювання з юридичних, регуляторних, податкових чи подібних бізнесових причин. У цьому випадку інвестиційному суб'єктові господарювання – інвестору не потрібно мати стратегію виходу для такої інвестиції, за умови, що інвестиційний суб'єкт господарювання – об'єкт інвестування має відповідні стратегії виходу для своїх інвестицій.

Прибуток від інвестицій

- Б85Ж** Суб'єкт господарювання інвестує не лише з метою збільшення капіталу, отримання інвестиційного доходу чи й того та іншого, якщо суб'єкт господарювання або інший член групи, до якої належить суб'єкт господарювання (наприклад, групи, яка контролюється кінцевим материнським підприємством інвестиційного суб'єкта господарювання), отримує або має за мету отримати інші вигоди від інвестицій суб'єкта господарювання, які недоступні іншим сторонам, що не пов'язані з об'єктом інвестування. Це, зокрема, такі вигоди:
- (а) придбання, використання, обмін чи експлуатація процесів, активів чи технології об'єкта інвестування. Сюди належить суб'єкт господарювання чи інший член групи, який має непропорційні чи ексклюзивні права на придбання активів, технології, продуктів або послуг будь-якого об'єкта інвестування; наприклад, завдяки утриманню опціона на придбання актива у об'єкта інвестування, якщо розвиток такого актива вважатиметься успішним;
 - (б) спільна діяльність (як визначено в МСФЗ 11) або інші угоди між суб'єктом господарювання чи іншим членом групи та об'єктом інвестування щодо розробки, виробництва, збуту чи надання продуктів або послуг;
 - (в) фінансові гарантії або активи, надані об'єктом інвестування як застава в угодах про позику суб'єкта господарювання чи іншого члена групи (при тому, що інвестиційний суб'єкт господарювання однаково може використати інвестицію в об'єкт інвестування як заставу для будь-якої з своїх позик);
 - (г) опціон, утримуваний пов'язаною стороною суб'єкта господарювання, на придбання у такого суб'єкта господарювання або іншого члена групи частки власності в об'єкті інвестування суб'єкта господарювання;

- (г) окрім описаного в пункті Б85З, операції між суб'єктом господарювання чи іншим членом групи та об'єктом інвестування, які:
- (і) здійснюються за умовами, що є недоступні для суб'єктів господарювання, які не є пов'язаними сторонами суб'єкта господарювання або іншого члена групи чи об'єкта інвестування;
 - (іі) не здійснюються за справедливою вартістю; або
 - (ііі) представляють значну частину бізнесової діяльності об'єкта інвестування чи суб'єкта господарювання, в тому числі бізнесової діяльності інших суб'єктів господарювання групи.
- Б85З Інвестиційний суб'єкт господарювання може мати стратегію інвестувати у більш ніж один об'єкт інвестування у тій самій галузі, тому самому ринку чи географічному регіоні з метою отримати вигоду від синергії, яка сприяє збільшенню капіталу та отриманню більшого інвестиційного доходу від таких об'єктів інвестування. Незважаючи на пункт Б85Ж(г), суб'єкт господарювання не позбавляється можливості бути класифікованим як інвестиційний суб'єкт господарювання лише тому, що такі об'єкти інвестування торгують один з одним.

Оцінка за справедливою вартістю

- Б85И Важливим елементом визначення інвестиційного суб'єкта господарювання є те, що він вимірює та оцінює діяльність практично всіх своїх інвестицій за справедливою вартістю, оскільки наслідком використання справедливої вартості є більш доречна інформація, ніж, наприклад, консолідація всіх дочірніх підприємств або використання методу участі у капіталі для своїх часток участі в асоційованих або спільних підприємствах. Щоб продемонструвати, що він відповідає цьому елементові визначення, інвестиційний суб'єкт господарювання:
- (а) надає інвесторам інформацію про справедливу вартість та оцінює у своїй фінансовій звітності практично всі свої інвестиції за справедливою вартістю завжди, коли вимагається або дозволяється використання справедливої вартості відповідно до МСФЗ; та
 - (б) подає внутрішні звіти, складені за справедливою вартістю, провідному управлінському персоналу (як визначено в МСБО 24), який використовує справедливу вартість як основну оцінку діяльності практично всіх своїх інвестицій та при прийнятті інвестиційних рішень.
- Б85І Щоб відповідати вимозі Б85И(а), інвестиційний суб'єкт господарювання:
- (а) вибирає варіант обліку будь-якої інвестиційної нерухомості за моделлю справедливої вартості, описаною в МСБО 40 "*Інвестиційна нерухомість*";
 - (б) вибирає виняток із застосування методу участі в капіталі в МСБО 28 для своїх інвестицій в асоційовані та спільні підприємства; та
 - (в) оцінює свої фінансові активи за справедливою вартістю, застосовуючи вимоги в МСФЗ 9.
- Б85ІІ Інвестиційний суб'єкт господарювання може мати деякі неінвестиційні активи, такі як майно головного офісу та відповідне обладнання, і може також мати фінансові зобов'язання. Елемент оцінки за справедливою вартістю у визначенні інвестиційного суб'єкта господарювання в пункті 27(в) застосовується до інвестицій інвестиційного суб'єкта господарювання. Тому інвестиційному суб'єктові господарювання не потрібно обов'язково оцінювати свої неінвестиційні активи чи свої зобов'язання за справедливою вартістю.

Типові характеристики інвестиційного суб'єкта господарювання

- Б85Й Суб'єкт господарювання, визначаючи, чи відповідає він визначенню інвестиційного суб'єкта господарювання, повинен розглянути, чи має він характеристики інвестиційного суб'єкта господарювання (див. пункт 28). Відсутність однієї або кількох з цих типових характеристик не обов'язково позбавляє суб'єкт господарювання можливості бути класифікованим як інвестиційний суб'єкт господарювання, а вказує на те, що для визначення, чи є суб'єкт господарювання інвестиційним суб'єктом господарювання, потрібне додаткове судження.

Більше ніж одна інвестиція

- Б85К Інвестиційний суб'єкт господарювання, як правило, утримує декілька інвестицій, щоб диверсифікувати свій ризик та максимізувати свій прибуток. Суб'єкт господарювання може

утримувати портфель інвестицій безпосередньо або опосередковано, наприклад, утримуючи одну інвестицію в іншому інвестиційному суб'єкті господарювання, який утримує кілька інвестицій.

Б85Л Можуть бути випадки, коли суб'єкт господарювання утримує одну інвестицію. Проте утримання лише однієї інвестиції не обов'язково означає, що суб'єкт господарювання не відповідає визначенню інвестиційного суб'єкта господарювання. Наприклад, інвестиційний суб'єкт господарювання може утримувати лише одну інвестицію, якщо суб'єкт господарювання:

- (а) перебуває у своєму початковому періоді і ще не виявив інвестицій, що годяться саме для нього, а отже, ще не реалізував свій інвестиційний план придбати кілька інвестицій;
- (б) ще не зробив інших інвестицій на заміну тих, що вибули;
- (в) створений з метою об'єднання у пул коштів інвесторів з метою їх інвестування в одну інвестицію, якщо така інвестиція не може бути придбана окремими інвесторами (наприклад, якщо необхідна мінімальна інвестиція надто висока для окремого інвестора); або
- (г) перебуває у процесі ліквідації.

Більш ніж один інвестор

Б85М Як правило, інвестиційний суб'єкт господарювання має кілька інвесторів, які об'єднують свої кошти з метою отримання доступу до послуг з управління інвестиціями та інвестиційних можливостей, доступу до яких вони не мали б, якби діяли кожний окремо. Завдяки наявності кількох інвесторів імовірність того, що суб'єкт господарювання або інші члени групи, до якої належить суб'єкт господарювання, отримуватимуть інші вигоди, окрім збільшення капіталу або інвестиційний дохід (див. пункт Б85Ж), менша.

Б85Н Як альтернативний варіант, інвестиційний суб'єкт господарювання може бути створений одним інвестором або для одного інвестора, який представляє або підтримує інтереси ширшої групи інвесторів (наприклад, пенсійний фонд, державний інвестиційний фонд або сімейний траст).

Б85О Можуть також бути випадки, коли суб'єкт господарювання тимчасово має одного інвестора. Наприклад, інвестиційний суб'єкт господарювання може мати одного інвестора, коли він:

- (а) перебуває у періоді первинного розміщення, який ще не закінчився, і суб'єкт господарювання активно визначає інвесторів, які годяться саме для нього;
- (б) ще не визначив інвесторів, які годяться саме для того, щоб замінити частки власності, що були викуплені; чи
- (в) перебуває у процесі ліквідації.

Непов'язані інвестори

Б85П Як правило, інвестиційний суб'єкт господарювання має кілька інвесторів, які не є пов'язаними сторонами (як визначено в МСБО 24) суб'єкта господарювання або інших членів групи, до якої належить суб'єкт господарювання. Завдяки наявності непов'язаних інвесторів імовірність того, що суб'єкт господарювання або інші члени групи, до якої належить суб'єкт господарювання, отримуватимуть інші вигоди, окрім збільшення капіталу або інвестиційний дохід (див. пункт Б85Ж), менша.

Б85Р Однак, суб'єкт господарювання все ж може бути кваліфікований як інвестиційний суб'єкт господарювання навіть якщо його інвестори є пов'язаними щодо суб'єкта господарювання. Наприклад, інвестиційний суб'єкт господарювання може заснувати окремий "паралельний" фонд для групи своїх працівників (таких як провідний управлінський персонал) або інвестора (інвесторів) іншої пов'язаної сторони, який віддзеркалює інвестиції головного інвестиційного фонду суб'єкта господарювання. Такий "паралельний" фонд може бути кваліфікований як інвестиційний суб'єкт господарювання, навіть якщо всі його інвестори є пов'язаними сторонами.

Частки власності

Б85С Інвестиційний суб'єкт господарювання є, як правило, але не обов'язково, окремою юридичною особою. Частки власності в інвестиційному суб'єкті господарювання зазвичай мають форму часток капіталу або подібних часток участі (наприклад, часток участі в партнерстві), на які відносяться пропорційні частки чистих активів інвестиційного суб'єкта господарювання. Однак наявність різних класів інвесторів, з яких деякі мають права лише на окремі інвестиції або групи інвестицій, чи які мають відмінні пропорційні частки чистих активів, не означає, що суб'єкт господарювання не може бути інвестиційним суб'єктом господарювання.

Б85Т До того ж, суб'єкт господарювання, який має значні частки власності у формі боргу, який, відповідно до інших застосованих МСФЗ, не відповідає визначенню капіталу, все ж може бути кваліфікований як інвестиційний суб'єкт господарювання, за умови, що утримувачі боргу мають вразливість отримувати змінні доходи від змін справедливої вартості чистих активів суб'єкта господарювання.

Вимоги до обліку

Процедури консолідації

Б86 Консолідована фінансова звітність:

- (а) об'єднує подібні статті активів, зобов'язань, капіталу, доходу, витрат та грошових потоків материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств;
- (б) згортає (виключає) балансову вартість інвестицій материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві та частки материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства (МСФЗ 3 пояснює порядок обліку будь-якого відповідного гудвілу);
- (в) виключає повністю внутрішньогрупові активи та зобов'язання, капітал, дохід, витрати та грошові потоки, пов'язані з операціями між суб'єктами господарювання групи (прибутки або збитки, що виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій, що визнані в складі активів, таких як запаси та основні засоби, виключаються повністю). Внутрішньогрупові збитки можуть вказувати на знецінення, яке повинно бути визнане у консолідованій фінансовій звітності. МСБО 12 "Податки на прибуток" розглядає тимчасові різниці, що виникають внаслідок виключення прибутків або збитків в результаті внутрішньогрупових операцій.

Єдина облікова політика

Б87 Якщо член групи користується обліковими політиками, що відрізняються від тих, які були прийняті в консолідованій фінансовій звітності для обліку подібних операцій та подій за подібних обставин, то відповідні коригування мають бути здійснені у фінансовій звітності такого члена групи при складанні консолідованої фінансової звітності, щоб забезпечити узгодженість з обліковими політиками групи.

Оцінка

Б88 Суб'єкт господарювання включає дохід та витрати дочірнього підприємства у консолідовану фінансову звітність з дати, коли він отримав контроль над дочірнім підприємством, до дати, коли суб'єкт господарювання втратив контроль над дочірнім підприємством. Дохід та витрати дочірнього підприємства розраховуються на основі величини активів та зобов'язань, визнаних у консолідованій фінансовій звітності на дату придбання. Наприклад, витрати на амортизацію, визнані у консолідованому звіті про сукупний дохід після дати придбання, визначаються на основі справедливої вартості відповідних активів, що амортизуються, визнаних у консолідованій фінансовій звітності на дату придбання.

Потенційні права голосу

Б89 Якщо існують потенційні права голосу або інші похідні інструменти, що містять потенційні права голосу, то пропорція прибутку або збитку та зміни у капіталі, що відносяться до материнського підприємства та часток участі, що не забезпечують контролю при складанні консолідованої фінансової звітності, визначається виключно на основі існуючих часток власності й не відображають можливої реалізації чи конвертацію потенційних прав голосу та інших похідних інструментів, за винятком випадків, коли застосовується пункт Б90.

Б90 За деяких обставин суб'єкт господарювання має, по суті, існуючу частку власності внаслідок операції, яка в поточний період часу надає суб'єктові господарювання доступ до доходу, що пов'язаний з частками власності. За таких обставин частка, віднесена до материнського підприємства та часток участі, що не забезпечують контролю при складанні консолідованої фінансової звітності визначаються з урахуванням реалізації таких потенційних прав голосу та інших похідних інструментів, які в поточний період часу надають суб'єктові господарювання доступ до доходу.

Б91 МСФЗ 9 не розповсюджується на частки участі в дочірніх підприємствах, що консолідуються. Якщо інструменти, що містять потенційні права голосу по суті надають суб'єкту господарювання в поточний період доступ до доходу, пов'язаного з безпосередньою часткою власності у дочірньому підприємстві, то на ці інструменти не поширюються вимоги МСФЗ 9. В усіх інших випадках інструменти, що містять потенційні права голосу в дочірньому підприємстві, обліковуються відповідно до МСФЗ 9.

Дата звітності

Б92 Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, повинна мати однакову звітну дату. Якщо кінець звітного періоду материнського підприємства відрізняється від кінця звітного періоду дочірнього підприємства, то дочірнє підприємство готує, для цілей консолідації, додаткову фінансову інформацію станом на ту саму дату, що і фінансова звітність материнського підприємства, щоб материнське підприємство могло консолідувати фінансову інформацію дочірнього підприємства, окрім випадків, коли це зробити неможливо.

Б93 Якщо це зробити неможливо, материнське підприємство має консолідувати фінансову інформацію дочірнього підприємства, користуючись найостаннішою фінансовою звітністю дочірнього підприємства, скоригованою з урахуванням впливів важливих операцій або подій, що сталися між датою такої фінансової звітності та датою консолідованої фінансової звітності. У будь-якому випадку різниця між датою фінансової звітності дочірнього підприємства та датою консолідованої фінансової звітності не повинна бути більшою ніж три місяці, а тривалість звітних періодів і розходження між датами фінансової звітності мають бути однаковими від періоду до періоду.

Частки участі, що не забезпечують контролю

Б94 Суб'єкт господарювання має відносити прибуток або збиток та кожний компонент іншого сукупного доходу на власників материнського підприємства та частки участі, що не забезпечують контролю. Суб'єкт господарювання має відносити загальний сукупний дохід на власників материнського підприємства та частки участі, що не забезпечують контролю, навіть якщо це призведе до від'ємного балансу часток участі, що не забезпечують контролю.

Б95 Якщо дочірнє підприємство має кумулятивні привілейовані акції в обігу, які класифіковані як капітал та утримуються частками участі, що не забезпечують контролю, то суб'єкт господарювання має обчислити свою частку прибутку або збитку після коригування дивідендів на такі акції, незалежно від того, чи були оголошені такі дивіденди.

Зміни у пропорції, утримуваній частками участі, що не забезпечують контролю

Б96 У разі зміни пропорційного відношення капіталу, що відноситься на частки участі, що не забезпечують контролю, суб'єкт господарювання повинен скоригувати балансову вартість контрольного пакету та частки участі, що не забезпечує контролю, з метою відображення зміни їх співвідношення в капіталі дочірнього підприємства. Суб'єкт господарювання повинен визнати безпосередньо у капіталі будь-яку різницю між сумою коригування часток участі, що не забезпечують контролю, та справедливою вартістю отриманої або сплаченої винагороди і віднести таку різницю на власників материнського підприємства.

Втрата контролю

Б97 Материнське підприємство може втратити контроль над дочірнім підприємством у двох або більшій кількості угод (операцій). Проте іноді обставини вказують на те, що такі кілька угод слід обліковувати як одну операцію. Визначаючи, чи обліковувати угоди як одну операцію, материнське підприємство має розглянути всі умови цих угод та їх економічний вплив. Один або кілька з перелічених далі факторів вказують на те, що материнське підприємство має обліковувати кілька угод як одну операцію:

- (а) Вони укладені одночасно або одна впливає з іншої.
- (б) Вони становлять одну операцію, покликану досягти загального економічного ефекту.

- (в) Виникнення однієї угоди залежить від виникнення щонайменше однієї з інших угод.
- (г) Одна угода, якщо її розглядати відокремлено від інших, не є економічно обґрунтованою, але вона є економічно обґрунтованою, якщо її розглядати разом з іншими угодами. Прикладом є ситуація з вибуттям акцій за ціною нижче ринкової, що компенсується наступним вибуттям акцій за ціною вище ринкової.

Б98 Якщо материнське підприємство втрачає контроль над дочірнім підприємством, воно:

- (а) припиняє визнання:
 - (і) активів (у тому числі будь-якого гудвілу) та зобов'язань дочірнього підприємства за їхньою балансовою вартістю на дату втрати контролю; та
 - (іі) балансову вартість будь-яких часток участі, що не забезпечують контролю, у колишньому дочірньому підприємстві на дату втрати контролю (в тому числі будь-які компоненти іншого сукупного доходу, що відносяться на них).
- (б) визнає:
 - (і) справедливу вартість отриманої винагороди, якщо вона є, від операції, події або обставин, що спричинили втрату контролю;
 - (іі) якщо операція, подія або обставини, що спричинили втрату контролю, передбачає розподіл акцій дочірнього підприємства власниками у їхній якості власників, такий розподіл; та
 - (ііі) будь-яку інвестицію, збережену в колишньому дочірньому підприємстві за її справедливою вартістю на дату втрати контролю;
- (в) перекласифікує у прибуток або збиток, або переводить безпосередньо до нерозподіленого прибутку, якщо цього вимагають інші МСФЗ, суми, визнані в іншому сукупному доході у зв'язку з дочірнім підприємством на основі, описаній в пункті Б99;
- (г) визнає будь-яку отриману в результаті цього різницю як прибуток або збиток у складі прибутку або збитку, що відносяться на материнське підприємство.

Б99 Якщо материнське підприємство втрачає контроль над дочірнім підприємством, то материнське підприємство має обліковувати всі суми, раніше визнані в складі іншого сукупного доходу стосовно даного дочірнього підприємства, на такій самій основі, як і у випадку, якби материнське підприємство безпосередньо здійснило вибуття відповідних активів та зобов'язань. Тому, якщо прибуток або збиток, раніше визнаний в іншому сукупному доході, перекласифікуються у прибуток або збиток від вибуття відповідних активів та зобов'язань, то материнське підприємство має перекласифікувати такий прибуток або збиток із капіталу у прибуток або збиток (як коригування перекласифікації), коли воно втрачає контроль над дочірнім підприємством. Якщо переоцінку, раніше визнану в іншому сукупному доході, буде перенесено безпосередньо у нерозподілений прибуток після вибуття актива, то материнське підприємство має перенести переоцінку безпосередньо у нерозподілений прибуток в момент втрати контролю над дочірнім підприємством.

Б99А Якщо материнське підприємство втрачає контроль над дочірнім підприємством, яке не містить бізнесу, згідно з визначенням у МСФЗ 3, внаслідок операції, у якій задіяне асоційоване або спільне підприємство, облік якого здійснюється за методом участі у капіталі, то материнське підприємство визначає прибуток або збиток відповідно до пунктів Б98–Б99. Прибуток або збиток внаслідок такої операції (у тому числі суми, раніше визнані в іншому сукупному доході, які будуть перекласифіковані у прибуток або збиток відповідно до пункту Б99) визнаються у прибутку або збитку материнського підприємства лише тією мірою, якою вони відповідають часткам непов'язаних інвесторів у такому асоційованому або спільному підприємстві. Решта прибутку виключається з балансової вартості інвестиції у такому асоційованому або спільному підприємстві. Крім того, якщо материнське підприємство зберігає інвестицію в колишньому дочірньому підприємстві, а колишнє дочірнє підприємство тепер є асоційованим або спільним підприємством, облік якого здійснюється за методом участі у капіталі, то материнське підприємство визнає частину прибутку або збитку від переоцінки за справедливою вартістю інвестиції, збереженої у такому колишньому дочірньому підприємстві, у своєму прибутку або збитку лише тією мірою, якою вона відповідає часткам непов'язаних інвесторів у новому асоційованому або спільному підприємстві. Решта такого прибутку виключається з балансової вартості інвестиції, збереженої у колишньому дочірньому підприємстві. Якщо материнське підприємство зберігає інвестицію в колишньому дочірньому підприємстві, облік якого тепер здійснюється відповідно до МСФЗ 9, то частина прибутку або збитку від переоцінки за справедливою вартістю інвестиції, збереженої у колишньому дочірньому підприємстві, визнається у прибутку або збитку материнського підприємства повністю.

Приклади застосування**Приклад 17**

Материнське підприємство має 100-відсоткову частку участі в дочірньому підприємстві, яке не містить бізнесу. Материнське підприємство продає 70 відсотків своєї частки участі в дочірньому підприємстві асоційованому підприємству, у якому воно має 20-відсоткову частку участі. Внаслідок такої операції материнське підприємство втрачає контроль над дочірнім підприємством. Балансова вартість чистих активів дочірнього підприємства становить 100 ВО, а балансова вартість проданої частки участі становить 70 ВО ($70 \text{ ВО} = 100 \text{ ВО} \times 70\%$). Справедлива вартість отриманої компенсації 210 ВО, яка водночас є і справедливою вартістю проданої частки участі. Збережена в колишньому дочірньому підприємстві інвестиція є асоційованим підприємством, облік якого здійснюється за методом участі у капіталі, а її справедлива вартість становить 90 ВО. Прибуток, визначений відповідно до пунктів Б98–Б99, до виключення, якого вимагає пункт Б99А, становить 200 ВО ($200 \text{ ВО} = 210 \text{ ВО} + 90 \text{ ВО} - 100 \text{ ВО}$). Цей прибуток складається з двох частин:

- (а) прибуток (140 ВО) внаслідок продажу 70-відсоткової частки участі в дочірньому підприємстві асоційованому підприємству. Цей прибуток – це різниця між справедливою вартістю отриманої компенсації (210 ВО) та балансовою вартістю проданої частки участі (70 ВО). Відповідно до пункту Б99А, материнське підприємство визнає у своєму прибутку або збитку суму прибутку, що відноситься до часток участі непов'язаних інвесторів в існуючому асоційованому підприємстві. Це 80 відсотків цього прибутку, тобто 112 ВО ($112 \text{ ВО} = 140 \text{ ВО} \times 80\%$). Решта 20 відсотків прибутку ($28 \text{ ВО} = 140 \text{ ВО} \times 20\%$) виключається з балансової вартості інвестиції в існуючому асоційованому підприємстві.
- (б) прибуток (60 ВО) внаслідок переоцінки за справедливою вартістю інвестиції, безпосередньо збереженої в колишньому дочірньому підприємстві. Цей прибуток – різниця між справедливою вартістю інвестиції, збереженої в колишньому дочірньому підприємстві (90 ВО), та 30 відсотками балансової вартості чистих активів дочірнього підприємства ($30 \text{ ВО} = 100 \text{ ВО} \times 30\%$). Відповідно до пункту Б99А, материнське підприємство визнає у своєму прибутку або збитку суму прибутку, що відноситься до часток участі непов'язаних інвесторів у новому асоційованому підприємстві. Це 56 відсотків ($70\% \times 80\%$) прибутку, тобто 34 ВО ($34 \text{ ВО} = 60 \text{ ВО} \times 56\%$). Решта 44 відсотки прибутку, тобто 26 ВО ($26 \text{ ВО} = 60 \text{ ВО} \times 44\%$) виключається з балансової вартості інвестиції, збереженої в колишньому дочірньому підприємстві.

Облік зміни статусу інвестиційного суб'єкта господарювання

- Б100 Якщо суб'єкт господарювання припиняє бути інвестиційним суб'єктом господарювання, то він застосовує МСФЗ 3 до будь-якого дочірнього підприємства, яке раніше оцінювалось за справедливою вартістю через прибуток або збиток відповідно до пункту 31. Датою умовного придбання вважають дату зміни статусу. Справедлива вартість дочірнього підприємства на дату умовного придбання має відображати передану умовну компенсацію під час оцінки будь-якого гудвілу або прибутку від вигідної покупки, що виникає внаслідок умовного придбання. Всі дочірні підприємства слід консолідувати відповідно до пунктів 19–24 цього МСФЗ з дати зміни статусу.
- Б101 Коли суб'єкт господарювання стає інвестиційним суб'єктом господарювання, він припиняє консолідувати свої дочірні підприємства на дату зміни статусу, окрім тих дочірніх підприємств, які слід продовжувати консолідувати відповідно до пункту 32. Інвестиційний суб'єкт господарювання застосовує вимоги пунктів 25 та 26 до тих дочірніх підприємств, які він припинив консолідувати, так, ніби інвестиційний суб'єкт господарювання втратив контроль над цими дочірніми підприємствами на таку дату.

Додаток В

Дата набрання чинності та перехід

Цей додаток є невіддільною частиною МСФЗ, і він має таку саму силу, що й інші частини МСФЗ.

Дата набрання чинності

- В1** Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ для річних періодів, які починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ раніше вказаної дати, він розкриває цей факт і одночасно застосовує МСФЗ 11, МСФЗ 12, МСБО 27 “Окрема фінансова звітність” та МСБО 28 (змінений у 2011 р.).
- В1А** Документ “Консолідована фінансова звітність, спільна діяльність та розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання: настанови щодо переходу” (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 11 та МСФЗ 12), виданий в червні 2012 р., змінив пункти В2–В6 та додав пункти В2А–В2Б, В4А–В4В, В5А та В6А–В6Б. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 10 до більш раннього періоду, то він застосовує ці зміни до такого більш раннього періоду.
- В1Б** Документ “Інвестиційні суб'єкти господарювання” (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), виданий у жовтні 2012 р., змінив пункти 2, 4, В2А, В6А та Додаток А, а також додав пункти 27–33, Б85А–Б85Т, Б100–Б101 та В3А–В3Д. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Дострокове застосування дозволено. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни достроково, то він розкриває цей факт й одночасно застосовує усі зміни, включені у документ “Інвестиційні суб'єкти господарювання”.
- В1В** Документ “Операція продажу або внеску активів між інвестором та асоційованим або спільним підприємством” (Зміни до МСФЗ 10 та МСБО 28), виданий у вересні 2014 р., змінив пункти 25–26 та додав пункт Б99А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно до операцій, що відбуваються у річні періоди, що починаються з чи після дати, визначеної Радою з МСФЗ. Дострокове застосування дозволено. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни достроково, то він розкриває цей факт.
- В1Г** Документ “Інвестиційні суб'єкти господарювання: застосування винятку щодо консолідації” (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 28), виданий у грудні 2014 року, змінив пункти 4, 32, Б85В, Б85Г та В2А та додав пункти 4А – 4В. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2016 року або пізніше. Дострокове застосування дозволено. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни достроково, то він розкриває цей факт.

Перехід

- В2** Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ ретроспективно, відповідно до МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”, окрім ситуацій, вказаних в пунктах В2А–В6.
- В2А** Незважаючи на вимоги пункту 28 МСБО 8, коли цей МСФЗ застосовується вперше, і якщо пізніше, коли “Інвестиційні суб'єкти господарювання” та “Інвестиційні суб'єкти господарювання: застосування винятку щодо консолідації” зміни до цього МСФЗ застосовуються вперше, то суб'єкт господарювання має подавати лише кількісну інформацію, якої вимагає пункт 28(д) МСБО 8 для річного періоду, що безпосередньо передує даті першого застосування цього МСФЗ (“період, що безпосередньо передує даті першого застосування”). Суб'єкт господарювання може також подавати цю інформацію для поточного періоду або для більш ранніх порівняльних періодів, але таке подання не є обов'язковим.
- В2Б** Для цього МСФЗ дата першого застосування – це початок річного звітного періоду, до якого цей МСФЗ застосовується вперше.
- В3** На дату першого застосування суб'єкт господарювання не повинен здійснювати коригування в попередньому обліку його участі чи:
- в суб'єктах господарювання, які б консолідувалися на таку дату відповідно до МСБО 27 “Консолідована та окрема фінансова звітність” та ПКТ-12 “Консолідація: суб'єкти господарювання спеціального призначення” та продовжують консолідуватися відповідно до цього МСФЗ; або
 - в суб'єктах господарювання, які б не консолідувалися на таку дату відповідно до МСБО 27 та ПКТ-12 та не консолідуються відповідно до цього МСФЗ.

- В3А На дату першого застосування суб'єкт господарювання оцінює, чи є він інвестиційним суб'єктом господарювання, на підставі фактів та обставин, наявних на таку дату. Якщо на дату першого застосування суб'єкт господарювання робить висновок, що він є інвестиційним суб'єктом господарювання, то він застосовує вимоги пунктів В3Б–В3Д замість пунктів В5–В5А.
- В3Б За винятком будь-якого дочірнього підприємства, що консолідується відповідно до пункту 32 (до якого застосовуються пункти В3 та В6 або пункти В4–В4В, залежно від ситуації), інвестиційний суб'єкт господарювання оцінює свою інвестицію в кожному дочірньому підприємстві за справедливою вартістю через прибуток або збиток так, ніби вимоги цього МСФЗ були чинні завжди. Інвестиційний суб'єкт господарювання ретроспективно коригує і річний період, що безпосередньо передує даті першого застосування, і капітал на початок безпосередньо попереднього періоду на будь-яку різницю між:
- (а) попередньою балансовою вартістю дочірнього підприємства; та
 - (б) справедливою вартістю інвестиції інвестиційного суб'єкта господарювання у дочірньому підприємстві.
- Кумулятивну величину будь-яких коригувань справедливої вартості, раніше визнану в іншому сукупному доході, слід перевести до нерозподіленого прибутку на початок річного періоду, що безпосередньо передує даті першого застосування.
- В3В До дати, коли МСФЗ 13 *“Оцінка справедливої вартості”* був прийнятий, інвестиційний суб'єкт господарювання використовує ті значення справедливої вартості, які були повідомлені інвесторам або керівництву, якщо ці значення представляють суму, за яку інвестицію можна було б обміняти між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами на дату оцінки.
- В3Г Якщо оцінювання інвестиції у дочірнє підприємство відповідно до пунктів В3Б–В3В є неможливим (як визначено в МСБО 8), то інвестиційний суб'єкт господарювання повинен застосовувати вимоги цього МСФЗ на початок найбільш раннього періоду, для якого застосування пунктів В3Б–В3В є можливим, причому це може бути поточний період. Інвестор ретроспективно коригує річний період, який безпосередньо передує даті першого застосування, окрім випадків, коли найбільш ранній період, для якого застосування цього пункту є можливим, – це поточний період. У такому випадку коригування капіталу визнається на початок поточного періоду.
- В3Г Якщо інвестиційний суб'єкт господарювання здійснив вибуття інвестиції у дочірнє підприємство або втратив контроль над ним до дати першого застосування цього МСФЗ, то від інвестиційного суб'єкта господарювання не вимагається виконання коригувань здійсненого раніше відображення в обліку такої інвестиції.
- В3Д Якщо суб'єкт господарювання застосовує зміни, викладені в документі *“Інвестиційні суб'єкти господарювання”*, для періоду, пізнішого, ніж дата першого застосування МСФЗ 10, то посилання на *“дату першого застосування”* в пунктах В3А–В3Г слід читати як *“початок річного звітного періоду, для якого вперше застосовуються зміни, викладені в документі “Інвестиційні суб'єкти господарювання” (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), виданому у жовтні 2012 р.*
- В4 Якщо на дату першого застосування інвестор зробить висновок про те, що він консолідуватиме об'єкт інвестування, який не консолідувався відповідно до МСБО 27 та ПКТ-12, то інвестору слід:
- (а) якщо об'єкт інвестування є бізнесом (згідно з визначенням цього терміну в МСФЗ 3 *“Об'єднання бізнесу”*), оцінити активи, зобов'язання та частки участі, що не забезпечують контролю в такому раніше неконсолідованому об'єкті інвестування так, начебто такий об'єкт інвестування був консолідований (і, отже, здійснив облік придбання відповідно до МСФЗ 3) з дати, коли інвестор отримав контроль над таким об'єктом інвестування на підставі вимог цього МСФЗ. Інвестор коригує ретроспективно річний період, що безпосередньо передує даті першого застосування. Якщо дата отримання контролю – раніше, ніж початок періоду, що безпосередньо передує даті першого застосування, то інвестор визнає, як коригування капіталу на початок періоду, що безпосередньо передує даті першого застосування, будь-яку різницю між:
 - (і) сумою визнаних активів, зобов'язань та часток участі; що не забезпечують контролю, та
 - (іі) первісною балансовою вартістю участі інвестора в об'єкті інвестування.

- (б) якщо об'єкт інвестування не є бізнесом (згідно з визначенням цього терміну в МСФЗ 3), оцінити активи, зобов'язання та частки участі, що не забезпечують контролю у такому раніше неконсолідованому об'єкті інвестування так, начебто об'єкт інвестування був консолідований (застосовуючи метод придбання, як описано в МСФЗ 3, але без визнання будь-якого гудвілу щодо об'єкта інвестування) з дати, коли інвестор отримав контроль над таким об'єктом інвестування на підставі вимог цього МСФЗ. Інвестор коригує ретроспективно річний період, що безпосередньо передує даті першого застосування цього МСФЗ. Якщо дата отримання контролю – раніше, ніж початок періоду, що безпосередньо передує даті першого застосування цього МСФЗ, то інвестор визнає, як коригування капіталу на початок періоду, що безпосередньо передує даті першого застосування цього МСФЗ, будь-яку різницю між
- (і) сумою визнаних активів, зобов'язань та часток участі, що не забезпечують контролю; та
 - (іі) первісною балансовою вартістю участі інвестора в об'єкті інвестування.

В4А Якщо оцінка активів, зобов'язань та часток участі, що не забезпечують контролю відповідно до пункту В4(а) або (б) неможливе (як визначено в МСБО 8), інвестору слід:

- (а) якщо об'єкт інвестування є бізнесом, застосувати вимоги МСФЗ 3 на умовну дату придбання. Умовною датою придбання має бути початок найбільш раннього періоду, для якого застосування пункту В4(а) є можливим, що може бути поточним періодом;
- (б) якщо об'єкт інвестування не є бізнесом, застосувати метод придбання, як описано в МСФЗ 3, але без визнання будь-якого гудвілу щодо об'єкта інвестування на умовну дату придбання. Умовною датою придбання має бути початок найбільш раннього періоду, для якого застосування пункту В4(б) можливе, що може бути поточним періодом.

Інвестор коригує ретроспективно річний період, що безпосередньо передує даті першого застосування, окрім випадків, коли початок найпершого періоду, для якого застосування цього пункту є можливим, – це поточний період. Якщо умовна дата придбання – раніше, ніж початок періоду, що безпосередньо передує даті першого застосування, то інвестор визнає, як коригування о капіталу на початок періоду, що безпосередньо передує даті першого застосування, будь-яку різницю між:

- (в) сумою визнаних активів, зобов'язань та часток участі, що не забезпечують контролю; та
- (г) первісною балансовою вартістю участі інвестора в об'єкті інвестування.

Якщо найперший період, у якому можливе застосування цього пункту – поточний період, то коригування власного капіталу визнаються на початок поточного періоду.

В4Б Якщо інвестор застосовує пункти В4–В4А, і дата отримання контролю відповідно до цього МСФЗ пізніша, ніж дата набрання чинності МСФЗ 3, переглянутого у 2008 р. (МСФЗ 3 (2008)), то посилання на МСФЗ 3 в пунктах В4 та В4А слід вважати посиланнями на МСФЗ 3 (2008). Якщо контроль був отриманий до дати набрання чинності МСФЗ 3 (2008), то інвестор застосовує або МСФЗ 3 (2008), або МСФЗ 3 (виданий у 2004 р.).

В4В Якщо інвестор застосовує пункти В4–В4А, і дата отримання контролю відповідно до цього МСФЗ пізніша, ніж дата набрання чинності МСБО 27, переглянутого у 2008 р. (МСБО 27 (2008)), то інвестор застосовує вимоги цього МСФЗ до всіх періодів, у яких об'єкт інвестування ретроспективно консолідований відповідно до пунктів В4–В4А. Якщо контроль був отриманий до дати набрання чинності МСБО 27 (2008), то інвестор застосовує або

- (а) вимоги цього МСФЗ для всіх періодів, коли об'єкт інвестування ретроспективно консолідований відповідно до пунктів В4–В4А; або
- (б) вимоги версії МСБО 27, виданої у 2003 р. (МСБО 27 (2003)) для таких періодів до дати набрання чинності МСБО 27 (2008), а після того – вимоги цього МСФЗ до наступних періодів.

В5 Якщо на дату першого застосування інвестор зробить висновок, що він більше не консолідуватиме об'єкт інвестування, який консолідувався відповідно до МСБО 27 та ПКТ-12, то інвестор оцінює свою частку участі в об'єкті інвестування за сумою, за якою вона оцінювалася б, якби вимоги цього МСФЗ діяли на ту дату, коли інвестор придбав частку участі в об'єкті інвестування (але не отримав контролю відповідно до цього МСФЗ) або втратив контроль над об'єктом інвестування. Інвестор коригує ретроспективно річний період, що безпосередньо передує даті першого застосування. Якщо дата, коли інвестор придбав частку участі в об'єкті інвестування (але не отримав контролю відповідно до цього МСФЗ) або втратив контроль над об'єктом інвестування – раніша, ніж початок періоду, що безпосередньо передує даті першого застосування, то інвестор визнає як коригування капіталу на початок періоду, що безпосередньо передує даті першого застосування, будь-яку різницю між:

- (а) попередньою балансовою вартістю активів, зобов'язань та часток участі, що не забезпечують контролю; та
- (б) визнаною величиною частки участі інвестора в об'єкті інвестування.
- В5А** Якщо оцінювання частки участі в об'єкті інвестування відповідно до пункту В5 є неможливим (як визначено в МСБО 8), то інвестор застосовує вимоги цього МСФЗ на початок найбільш раннього періоду, для якого застосування пункту В5 є можливим, причому це може бути поточний період. Інвестор ретроспективно коригує річний період, який безпосередньо передує даті першого застосування, окрім випадків, коли найбільш ранній період, для якого застосування цього пункту є можливим – це поточний період. Якщо дата, коли інвестор придбав частку участі в об'єкті інвестування (але не отримав контроль відповідно до цього МСФЗ) або втратив контроль над ним – раніше, ніж початок безпосередньо попереднього періоду, то інвестор визнає, як коригування капіталу на початок безпосередньо попереднього періоду, будь-яку різницю між
- (а) попередньою балансовою вартістю активів, зобов'язань та часток участі, що не забезпечують контролю; та
- (б) визнаною величиною частки участі інвестора в об'єкті інвестування.
- Якщо початок найпершого періоду, для якого можливе застосування цього пункту – поточний період, то коригування власного капіталу визнається на початок поточного періоду.
- В6** Пункти 23, 25, Б94 та Б96–Б99 були змінами до МСБО 27 внесеними у 2008 р., які були перенесені до МСФЗ 10. Окрім випадків, коли суб'єкт господарювання застосовує пункт В3, або коли від нього вимагається застосовувати пункти В4–В5А, суб'єкт господарювання має застосовувати такі вимоги, викладені у вказаних пунктах, таким чином:
- (а) Суб'єкт господарювання не здійснює перерахунок прибутку або збитку для звітних періодів, що передували першому застосуванню змін, зазначених у пункті Б94.
- (б) Вимоги, викладені в пунктах 23 та Б96 стосовно обліку змін часток власності в дочірньому підприємстві після отримання контролю, не застосовуються до змін, що сталися до того, як суб'єкт господарювання застосував ці зміни вперше.
- (в) Суб'єкт господарювання не здійснює перерахунок балансової вартості інвестиції у колишнє дочірнє підприємство, якщо контроль був втрачений до того, як він уперше застосував зміни в пунктах 25 та Б97–Б99. Крім того, суб'єкт господарювання не здійснює перерахунок будь-якого прибутку або збитку при втраті контролю над дочірнім підприємством, яка сталася до того, як зміни в пунктах 25 та Б97–Б99 були застосовані вперше.

Посилання на «період, що безпосередньо передує даті першого застосування»

- В6А** Незважаючи на посилання на річний період, що безпосередньо передує даті першого застосування (“період, що безпосередньо передує даті першого застосування”) в пунктах В3Б–В5А, суб'єкт господарювання може також подавати скориговану порівняльну інформацію для будь-яких попередніх поданих періодів, але він не зобов'язаний цього робити. Якщо суб'єкт господарювання подає скориговану порівняльну інформацію для будь-яких попередніх періодів, то всі посилання на “період, що безпосередньо передує даті першого застосування” в пунктах В3Б–В5А слід читати як “попередній скоригований поданий порівняльний період”.
- В6Б** Якщо суб'єкт господарювання подає не скориговану порівняльну інформацію для будь-яких попередніх періодів, то він має чітко визначити інформацію, яка не є скоригованою, вказати, що вона підготовлена на іншій основі та пояснити таку основу.

Посилання на МСФЗ 9

- В7** Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ, але ще не застосовує МСФЗ 9, будь-яке посилання у цьому МСФЗ на МСФЗ 9 слід читати як посилання на МСБО 39 “*Фінансові інструменти: визнання та оцінка*”.

Вилучення з інших МСФЗ

- В8 Цей МСФЗ замінює вимоги щодо консолідованої фінансової звітності, викладені в МСБО 27 (зі змінами в 2008 р.).
- В9 Цей МСФЗ також замінює ПКТ-12 *“Консолідація: суб'єкти господарювання спеціального призначення”*.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 11

Спільна діяльність

Мета

- 1 Мета цього МСФЗ – визначити принципи фінансового звітування суб'єктів господарювання, які мають частки участі в діяльності, що спільно контролюється (тобто у спільній діяльності).

Досягнення мети

- 2 Для досягнення мети, вказаної у пункті 1, цей МСФЗ визначає *спільний контроль* та вимагає від суб'єкта господарювання, який є *стороною спільної діяльності*, визначити тип спільної діяльності, в якій він бере участь, шляхом оцінки своїх прав та обов'язків, та обліковувати такі права та обов'язки відповідно до визначеного типу спільної діяльності.

Сфера застосування

- 3 Цей МСФЗ застосовується усіма суб'єктами господарювання, які є сторонами спільної діяльності.

Спільна діяльність

- 4 Спільна діяльність – це діяльність, яка спільно контролюється двома або декількома сторонами.
- 5 Спільна діяльність має такі характеристики:
- а) сторони пов'язані договірною угодою (див. пункти Б2–Б4);
 - б) договірна угода надає двом або декільком із вказаних вище сторін спільний контроль над діяльністю (див. пункти 7–13).
- 6 Спільна діяльність – це або *спільна операція*, або *спільне підприємство*.

Спільний контроль

- 7 Спільний контроль – це узгоджений договором розподіл контролю над діяльністю, який існує лише тоді, коли рішення про значущі види діяльності вимагають одностайної згоди сторін, між якими розподілено контроль.
- 8 Суб'єкт господарювання, який є стороною діяльності, має оцінити, чи передбачає договірна угода між сторонами колективний контроль над діяльністю з боку всіх сторін або групи сторін. Всі сторони або група сторін контролюють діяльність колективно, якщо вони повинні діяти разом, щоб спрямувати діяльність, яка суттєво впливає на результати діяльності (тобто на значущі види діяльності).
- 9 Якщо визначено, що всі сторони або група сторін здійснюють контроль над діяльністю колективно, то спільний контроль існує лише тоді, коли рішення про значущі види діяльності вимагають одностайної згоди сторін, які здійснюють контроль над діяльністю колективно.
- 10 У спільній діяльності жодна із сторін не здійснює контроль над діяльністю одноосібно. Сторона, що має спільний контроль над діяльністю, може запобігти здійсненню контролю над цією діяльністю будь-якими іншими сторонами або групою сторін.
- 11 Діяльність може бути спільною діяльністю навіть якщо не всі її сторони мають над нею спільний контроль. Цей МСФЗ розрізняє сторони, які мають спільний контроль над спільною діяльністю (*спільні оператори* або *учасники спільного підприємства*), та сторони, які беруть участь у спільній діяльності, але не мають спільного контролю над нею.
- 12 Коли суб'єкт господарювання оцінюватиме, чи мають всі сторони або група сторін спільний контроль над діяльністю, йому необхідно буде застосовувати судження. Суб'єкт господарювання має зробити таку оцінку, враховуючи всі факти та обставини (див. пункти Б5–Б11).
- 13 Якщо факти та обставини зміняться, суб'єкт господарювання має повторно оцінити, чи продовжує він мати спільний контроль над діяльністю.

Типи спільної діяльності

- 14 Суб'єкт господарювання має визначити тип спільної діяльності, у якій він бере участь. Класифікація спільної діяльності як спільної операції або спільного підприємства залежить від прав та обов'язків сторін такої діяльності.
- 15 Спільна операція – це спільна діяльність, яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, прав на активи та обов'язків щодо зобов'язань, пов'язаних з діяльністю. Такі сторони називаються спільними операторами.
- 16 Спільне підприємство – це спільна діяльність, яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, прав на чисті активи такої діяльності. Такі сторони називаються учасниками спільного підприємства.
- 17 Оцінюючи, чи є спільна діяльність спільною операцією або спільним підприємством, суб'єкт господарювання застосовує судження. Суб'єкт господарювання визначає тип спільної діяльності, у якій він бере участь, розглядаючи свої права та обов'язки, що виникають у зв'язку з такою діяльністю. Суб'єкт господарювання оцінює свої права та обов'язки, розглядаючи структуру та організаційно-правову форму діяльності, умови, погоджені сторонами у межах договірної угоди, та (якщо це доречно) інші факти й обставини (див. пункти Б12–Б33).
- 18 Іноді сторони пов'язані рамковою угодою, яка визначає загальні договірні умови здійснення одного або кількох видів діяльності. Рамкова угода може передбачати укладення сторонами різних угод про спільну діяльність для здійснення конкретних видів діяльності які становлять частину рамкової угоди. Навіть якщо ці різні угоди про спільну діяльність пов'язані з однією рамковою угодою, вони можуть відрізнятися за типом, якщо відрізняються права та обов'язки сторін, що виникають при здійсненні різних видів діяльності, визначених у рамковій угоді. Тому спільні операції та спільні підприємства можуть співіснувати, якщо сторони здійснюють різні види діяльності, що становлять частину однієї й тієї ж рамкової угоди.
- 19 Якщо факти та обставини змінюються, суб'єкт господарювання має повторно оцінити, чи не змінився тип спільної діяльності, в якій він бере участь.

Фінансова звітність сторін спільної діяльності

Спільні операції

- 20 У зв'язку зі своєю часткою участі у спільній операції спільний оператор визнає:
- а) свої активи, у тому числі свою частку будь-яких активів, утримуваних спільно;
 - б) свої зобов'язання, у тому числі свою частку будь-яких зобов'язань, понесених спільно;
 - в) свій дохід від продажу своєї частки готової продукції, створеної за результатами спільної операції;
 - г) свою частку доходу від реалізації готової продукції спільною операцією; та
 - г) свої витрати, в тому числі свою частку будь-яких витрат, понесених спільно.
- 21 Спільний оператор обліковує активи, зобов'язання, доходи та витрати, пов'язані з його часткою участі у спільній операції, відповідно до МСФЗ, що застосовуються до конкретних активів, зобов'язань, доходів та витрат.
- 21А Якщо суб'єкт господарювання купує частку участі у спільній операції, в якій діяльність спільної операції є бізнесом, як визначено в МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», то суб'єкт господарювання застосовує до обсягу своєї частки згідно з пунктом 20 всі принципи обліку об'єднання бізнесу, викладені в МСФЗ 3 та інших МСФЗ, які не суперечать настановам цього МСФЗ, і розкриває інформацію, якої вимагають такі МСФЗ стосовно об'єднань бізнесу. Це стосується як придбання початкової частки участі, так і додаткових часток участі у спільній операції, в якій діяльність спільної операції є бізнесом. Облік придбання частки участі у такій спільній операції визначено в пунктах Б33А–Б33Г.
- 22 Порядок обліку транзакцій, таких як продаж, внесок або купівля активів між суб'єктом господарювання та спільною операцією, в якій він є спільним оператором, визначено в пунктах Б34–Б37.
- 23 Сторона, яка бере участь у спільній операції, але не має спільного контролю над нею, також обліковує свою частку участі в діяльності відповідно до пунктів 20–22, якщо така сторона має права на активи та

обов'язки щодо зобов'язань, пов'язані зі спільною операцією. Якщо сторона, яка бере участь у спільній операції, але не має спільного контролю над нею, також не має прав на активи та обов'язків щодо зобов'язань, пов'язаних зі спільною операцією, то така сторона обліковує свою частку участі у спільній операції відповідно до МСФЗ, що застосовуються до такої частки участі.

Спільні підприємства

- 24 Учасник спільного підприємства визнає свою частку участі у спільному підприємстві як інвестицію та обліковує таку інвестицію за методом участі в капіталі відповідно до МСБО 28 *“Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства”*, окрім випадків, коли суб'єкт господарювання звільнений від застосування методу участі у капіталі, як визначено у цьому стандарті.
- 25 Сторона, яка бере участь у спільному підприємстві, але не має спільного контролю над ним, обліковує свою частку участі у цій діяльності відповідно до МСФЗ 9 *“Фінансові інструменти”*, окрім випадків, коли вона має суттєвий вплив на спільне підприємство, і в такому випадку вона обліковує свою частку відповідно до МСБО 28 (зміненого у 2011 р.).

Окрема фінансова звітність

- 26 У своїй окремій фінансовій звітності спільний оператор або учасник спільного підприємства обліковує свою частку участі у:
- а) спільній операції відповідно до пунктів 20–22;
 - б) спільному підприємстві відповідно до пункту 10 МСБО 27 *“Окрема фінансова звітність”*.
- 27 У своїй окремій фінансовій звітності сторона, яка бере участь у спільній діяльності, але не має над нею спільного контролю, обліковує свою частку участі у:
- а) спільній операції відповідно до пункту 23;
 - б) спільному підприємстві відповідно до МСФЗ 9, окрім випадків, коли суб'єкт господарювання має суттєвий вплив на спільне підприємство, і в такому випадку він застосовує пункт 10 МСБО 27 (зміненого у 2011 р.).

Додаток А Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною частиною цього МСФЗ.

спільна діяльність (joint arrangement)	Діяльність, яка спільно контролюється двома або декількома сторонами.
спільний контроль (joint control)	Узгоджений договором розподіл контролю над діяльністю, який існує лише тоді, коли рішення про значущі види діяльності вимагають одностайної згоди сторін, між якими розподілено контроль.
спільна операція (joint operation)	Спільна діяльність , яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, прав на активи та обов'язків щодо зобов'язань, пов'язаних з такою діяльністю.
спільний оператор (joint operator)	Сторона спільної операції , яка має спільний контроль над такою спільною операцією.
спільне підприємство (joint venture)	Спільна діяльність , яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, права на чисті активи такої діяльності.
учасник спільного підприємства (joint venturer)	Сторона спільного підприємства , яка має спільний контроль над таким спільним підприємством.
сторона спільної діяльності (party to a joint arrangement)	Суб'єкт господарювання, який бере участь у спільній діяльності , незалежно від того, чи має цей суб'єкт господарювання спільний контроль над такою діяльністю.
окреме утворення (separate vehicle)	Окремо ідентифікована фінансова структура, в тому числі окремі юридичні особи або суб'єкти господарювання, визнані за статутом, незалежно від того, чи мають такі суб'єкти господарювання статус юридичної особи.

Терміни, перелічені далі, визначені в МСБО 27 (зміненому у 2011 р.), МСБО 28 (зміненому у 2011 р.) або МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність" та вживаються у цьому МСФЗ у значеннях, вказаних у цих МСФЗ:

- контроль над об'єктом інвестування
- метод участі у капіталі
- владні повноваження
- права захисту
- значущі види діяльності
- окрема фінансова звітність
- суттєвий вплив.

Додаток Б

Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною цього МСФЗ. Він описує застосування пунктів 1–27 і має таку саму силу, що й інші частини цього МСФЗ.

- Б1 Приклади, наведені у цьому додатку, описують гіпотетичні ситуації. Хоча окремі аспекти прикладів можуть бути присутніми у реальних фактичних ситуаціях, при застосуванні МСФЗ 11 необхідно оцінювати всі доречні факти та обставини кожної конкретної фактичної ситуації.

Спільна діяльність

Договірні угоди (пункт 5)

- Б2 Наявність договірних угод може бути підтверджена різними способами. Договірні угоди, забезпечені правовою санкцією, часто, але не завжди, оформлюють письмово, як правило, у формі договору або документально оформлених обговорень між сторонами. Встановлені в законодавчому порядку механізми також можуть створювати угоди, забезпечені правовою санкцією, – або самі по собі, або у комбінації з договорами між сторонами.
- Б3 Якщо спільна діяльність структурована з використанням *окремого утворення* (див. пункти Б19–Б33), то договірні угоди або деякі її аспекти у певних випадках будуть включені у статут, регламент або передбачені законом щодо такого окремого утворення.
- Б4 Договірні угоди визначає умови, на яких сторони беруть участь у діяльності, що є предметом угоди. Договірні угоди, як правило, визначає такі питання як:
- мета, діяльність та тривалість спільної діяльності;
 - порядок призначення членів ради директорів або еквівалентного органу управління спільною діяльністю;
 - процес прийняття рішень: питання, що вимагають рішень сторін, права голосу сторін та необхідний рівень підтримки таких питань. Процес прийняття рішень, відображений у договірній угоді, встановлює спільний контроль над діяльністю (див. пункти Б5–Б11);
 - внески в капітал та інші внески сторін;
 - порядок розподілу сторонами активів, зобов'язань, доходів, витрат або прибутків чи збитків, пов'язаних зі спільною діяльністю.

Спільний контроль (пункти 7–13)

- Б5 Визначаючи, чи має суб'єкт господарювання спільний контроль над діяльністю, суб'єкт господарювання оцінює, перш за все, чи здійснюється контроль над діяльністю усіма сторонами чи групою сторін. МСФЗ 10 визначає поняття «контроль» і повинен застосовуватись при визначенні, чи всі сторони, чи група сторін зазнають ризику, або мають права на отримання змінних прибутків від своєї участі в діяльності, а також мають можливість впливати на такі прибутки внаслідок реалізації своїх владних повноважень щодо цієї діяльності. Якщо всі сторони, або група сторін, розглянуті колективно, здатні управляти діяльністю, яка суттєво впливає на дохід від діяльності (тобто значущих видів діяльності), такі сторони здійснюють контроль над діяльністю колективно.
- Б6 Зробивши висновок про те, що всі сторони, або група сторін, здійснюють контроль над діяльністю колективно, суб'єкт господарювання оцінює, чи має він спільний контроль над діяльністю. Спільний контроль існує лише тоді, коли рішення стосовно значущих видів діяльності вимагають одностайної згоди сторін, які здійснюють контроль над діяльністю колективно. Оцінка того, ким контролюється діяльність – усіма сторонами, групою сторін, або лише однією з її сторін – може потребувати застосування судження.
- Б7 Іноді процес прийняття рішень, узгоджений сторонами у їхній договірній угоді, неявно призводить до спільного контролю. Наприклад, припустимо, що дві сторони уклали угоду про діяльність, в якій кожний має 50 відсотків прав голосу, і договірні угоди між ними визначає, що для прийняття рішення стосовно значущих видів діяльності необхідний щонайменше 51 відсоток прав голосу. У такому випадку сторони

неявно погодилися на те, що вони мають спільний контроль над діяльністю, оскільки рішення стосовно значущих видів діяльності не можуть бути прийняті без згоди обох сторін.

- Б8 За інших обставин договірна угода встановлює вимогу щодо мінімальної частки прав голосу, необхідної для прийняття рішень стосовно значущих видів діяльності. Якщо такої мінімально необхідної частки прав голосу можна досягти більш ніж однією комбінацією сторін, що діють разом, така діяльність не є спільною діяльністю, окрім випадків, коли договірна угода визначає, одностайна згода яких конкретно сторін (або комбінації сторін) необхідна для прийняття рішень стосовно значущих видів діяльності за угодою.

Приклади застосування

Приклад 1

Припустимо, що три сторони уклали угоду про діяльність: А має 50 відсотків прав голосу в діяльності, Б має 30 відсотків, а В має 20 відсотків. Договірна угода між А, Б та В визначає, що принаймні 75 відсотків прав голосу необхідні для прийняття рішення стосовно значущих видів діяльності за угодою. Навіть при тому, що А може блокувати будь-яке рішення, він не здійснює контролю над діяльністю, оскільки йому необхідна згода Б. Умови їхньої договірної угоди, які вимагають щонайменше 75 відсотків прав голосу для прийняття рішень стосовно значущих видів діяльності, означають, що А та Б мають спільний контроль над діяльністю, оскільки рішення стосовно значущих видів діяльності за угодою не можуть бути прийняті без згоди А та Б.

Приклад 2

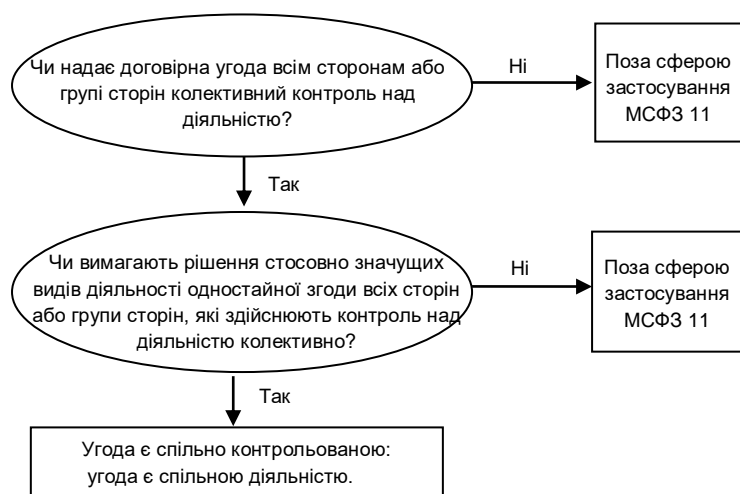
Припустимо, що угода про діяльність має три сторони: А має 50 відсотків прав голосу в діяльності, а Б та В мають по 25 відсотків кожний. Договірна угода між А, Б та В визначає, що необхідно щонайменше 75 відсотків прав голосу, щоб прийняти рішення стосовно значущих видів діяльності за угодою. Навіть при тому, що А може блокувати будь-яке рішення, він не здійснює контролю над діяльністю, оскільки йому необхідна згода або Б, або В. У цьому прикладі А, Б та В здійснюють контроль над діяльністю колективно. Проте існує більше ніж одна комбінація сторін, які можуть погодитися досягти 75 відсотків прав голосу (тобто або А та Б, або А та В). У такій ситуації, щоби бути спільною діяльністю, договірна угода між сторонами має визначити, яка саме комбінація сторін необхідна для одностайного погодження рішень стосовно значущих видів діяльності за угодою.

Приклад 3

Припустимо, що укладено угоду про діяльність, в якій А та Б мають по 35 відсотків прав голосу в діяльності, а решта 30 відсотків широко розпорозені. Рішення стосовно значущих видів діяльності вимагають ухвалення більшістю прав голосу. А та Б мають спільний контроль над діяльністю лише якщо договірна угода визначає, що рішення стосовно значущих видів діяльності за угодою вимагають згоди і А, і Б.

- Б9 Вимога одностайної згоди означає, що будь-яка сторона, яка здійснює спільний контроль над діяльністю, може перешкодити будь-якій іншій стороні, або групі сторін, приймати одноосібні рішення (стосовно значущих видів діяльності) без її згоди. Якщо вимога одностайної згоди стосується лише рішень, що дають стороні права захисту, а не рішень щодо значущих видів діяльності за угодою, така сторона не є стороною, що має спільний контроль над діяльністю.
- Б10 Договірна угода може містити положення про вирішення спірних питань, як, наприклад, про арбітраж. Ці положення можуть дозволяти приймати рішення за відсутності одностайної згоди серед сторін, які мають спільний контроль. Існування таких положень не є перешкодою для того, щоб діяльність вважалася спільно контрольованою і, як наслідок, щоб вона була спільною діяльністю.

Оцінка спільного контролю



- Б11 Якщо діяльність не належить до сфери застосування МСФЗ 11, то суб'єкт господарювання обліковує свою частку участі у такій діяльності згідно з відповідним МСФЗ, таким як МСФЗ 10, МСБО 28 (зміненим у 2011 р.) або МСФЗ 9.

Типи спільної діяльності (пункти 14–19)

- Б12 Спільна діяльність здійснюється для досягнення різних цілей (наприклад, як спосіб розділити витрати та ризики між сторонами, або як спосіб надати сторонам доступ до нових технологій або нових ринків), і з використанням різних структур та організаційно-правових форм.
- Б13 Деякі види діяльності не потребують, щоб операції, які є предметом угоди про діяльність, здійснювались в рамках окремого утворення. Однак, інші види діяльності передбачають створення окремого утворення.
- Б14 Класифікація спільної діяльності, проведення якої вимагає цей МСФЗ, залежить від прав та обов'язків сторін, що виникають у зв'язку з такою діяльністю за нормального ходу бізнесу. Цей МСФЗ класифікує спільну діяльність або як спільні операції, або як спільні підприємства. Якщо суб'єкт господарювання має права на активи та обов'язки щодо зобов'язань, пов'язані з діяльністю, то діяльність є спільною операцією. Якщо суб'єкт господарювання має права на чисті активи діяльності, то діяльність є спільним підприємством. В пунктах Б16–Б33 визначено, яку оцінку виконує суб'єкт господарювання, щоб визначити, чи має він частку участі у спільній операції чи у спільному підприємстві.

Класифікація спільної діяльності

- Б15 Як вказано в пункті Б14, класифікація спільної діяльності вимагає від сторін оцінити їхні права та обов'язки, що виникають у зв'язку з цією діяльністю. Здійснюючи таку оцінку, суб'єкт господарювання має розглянути таке:
- а) структуру спільної діяльності (див. пункти Б16–Б21);
 - б) якщо спільна діяльність структурована з використанням окремого утворення:
 - і) організаційно-правову форму окремого утворення (див. пункти Б22–Б24);
 - ii) умови договірної угоди (див. пункти Б25–Б28); та
 - iii) якщо доречно, інші факти та обставини (див. пункти Б29–Б33).

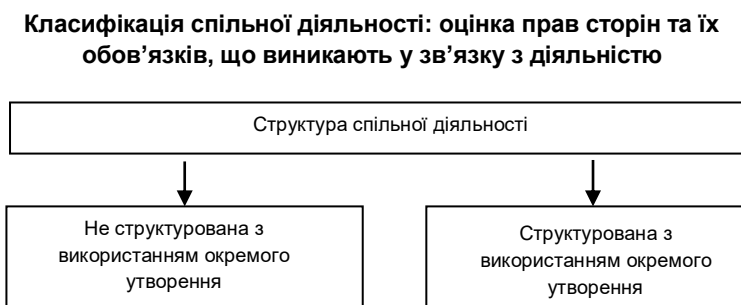
Структура спільної діяльності*Спільна діяльність, не структурована з використанням окремого утворення*

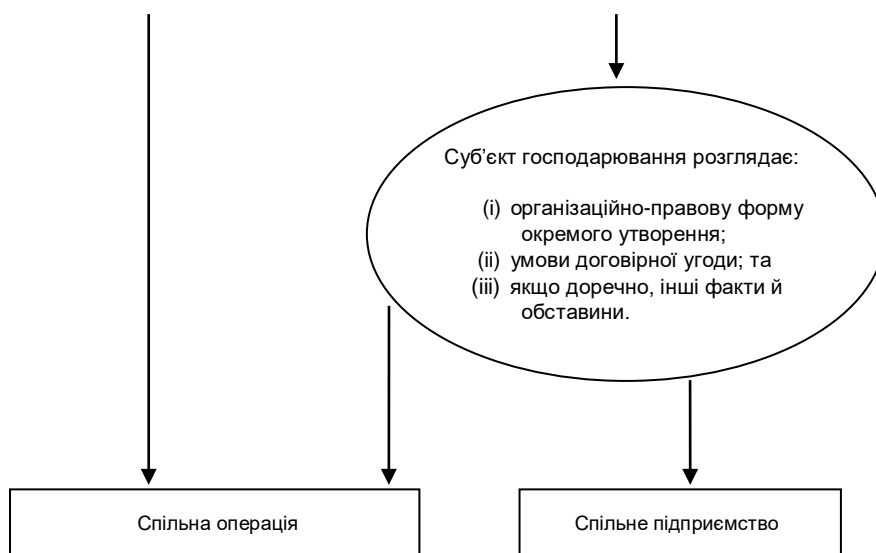
- Б16 Спільна діяльність, яка не структурована з використанням окремого утворення, – це спільна операція. У таких випадках договірна угода встановлює права сторін на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язані з цією діяльністю, а також права сторін на відповідні доходи та обов'язки щодо відповідних витрат.
- Б17 Договірна угода часто описує природу діяльності, що є предметом цієї угоди, та наміри щодо способу спільного здійснення сторонами такої діяльності. Наприклад, сторони спільної діяльності можуть погодитися виробляти разом продукт, причому кожна із сторін є відповідальною за конкретне завдання і кожна користується своїми власними активами та несе свої власні зобов'язання. Договірна угода може також визначати, як будуть розподілятися між сторонами спільні для них доходи та витрати. У такому випадку кожний спільний оператор визнає у своїй фінансовій звітності активи та зобов'язання, використані для виконання конкретного завдання, та визнає свою частку доходів та витрат відповідно до договірної угоди.
- Б18 В інших випадках сторони спільної діяльності можуть погодитися, наприклад, разом володіти та управляти певним активом. У такому випадку договірна угода встановлює права сторін на актив, управління яким здійснюється спільно, та порядок розподілу між сторонами готової продукції або доходу від цього активу, а також операційних витрат. Кожний спільний оператор обліковує свою частку спільного активу та свою узгоджену частку будь-яких зобов'язань, а також визнає свою частку готової продукції, доходів та витрат відповідно до договірної угоди.

Спільна діяльність, структурована з використанням окремого утворення

- Б19 Спільна діяльність, активи та зобов'язання якої утримуються в межах окремого утворення, може бути або спільним підприємством, або спільною операцією.
- Б20 Класифікація сторони як спільного оператора або як учасника спільного підприємства залежить від пов'язаних з діяльністю прав сторони на активи та обов'язків щодо зобов'язань, які утримуються в межах окремого утворення.
- Б21 Як вказано у пункті Б15, якщо сторони структурували спільну діяльність з використанням окремого утворення, то сторонам необхідно оцінити, чи надають їм організаційно-правову форму такого окремого утворення умови договірної угоди та, якщо доречно, інші факти й обставини:
- права на активи та обов'язки щодо зобов'язань, пов'язані з цією діяльністю (тобто діяльність є спільною операцією); або
 - права на чисті активи діяльності (тобто діяльність є спільним підприємством).

Класифікація спільної діяльності: оцінка прав сторін та їх обов'язків, що виникають у зв'язку з діяльністю.





Організаційно-правова форма окремого утворення

- Б22 Організаційно-правова форма окремого утворення є доречною для оцінювання типу спільної діяльності. Організаційно-правова форма допомагає при первісному оцінюванні прав сторін на активи та їхніх обов'язків стосовно зобов'язань, утримуваних в рамках окремого утворення, а саме – чи мають сторони частки участі в активах, утримуваних в рамках окремого утворення, та чи несуть вони відповідальність за зобов'язаннями, утримуваними в рамках окремого утворення.
- Б23 Наприклад, сторони можуть здійснювати спільну діяльність з використанням окремого утворення, організаційно-правова форма якого потребує розгляду такого окремого утворення як самостійного суб'єкта (тобто активи та зобов'язання, утримувані в рамках окремого утворення, є активами та зобов'язаннями такого окремого утворення, а не активами та зобов'язаннями сторін). У такому випадку оцінка прав та обов'язків сторін, зумовлених організаційно-правовою формою окремого утворення, вказує на те, що діяльність є спільним підприємством. Проте умови, погоджені сторонами у їхній договірній угоді (див. пункти Б25–Б28) та, якщо доречно, інші факти й обставини (див. пункти Б29–Б33) можуть мати більшу вагу, ніж оцінка прав та обов'язків сторін, зумовлених організаційно-правовою формою окремого утворення.
- Б24 Оцінка прав та обов'язків сторін, зумовлених організаційно-правовою формою окремого утворення, є достатньою для формування висновку про те, що діяльність є спільною операцією лише якщо сторони здійснюють спільну діяльність з використанням окремого утворення, організаційно-правова форма якого не передбачає розмежування між сторонами та окремим утворенням (тобто активи та зобов'язання, утримувані в рамках окремого утворення, є активами та зобов'язаннями сторін).

Оцінювання умов договірної угоди

- Б25 У багатьох випадках права та обов'язки, погоджені сторонами в їхніх договірних угодах, узгоджуються з правами та обов'язками сторін, зумовлених організаційно-правовою формою окремого утворення, діяльність в якому структурована, або не суперечать їм.
- Б26 В інших випадках сторони використовують договірну угоду для того, щоб скасувати або змінити права й обов'язки, що зумовлені організаційно-правовою формою окремого утворення, діяльність в якому структурована.

Приклад застосування**Приклад 4**

Припустимо, що дві сторони ведуть спільну діяльність з використанням суб'єкта господарювання, зареєстрованого як юридична особа. Кожна сторона має частку власності у зареєстрованому суб'єкті господарювання в розмірі 50 відсотків. Офіційна реєстрація створює можливість відокремлення суб'єкта господарювання від його власників і, як наслідок, активи та зобов'язання, утримувані суб'єктом господарювання, є активами та зобов'язаннями зареєстрованого суб'єкта господарювання. У такому випадку оцінка прав та обов'язків сторін, зумовлених юридично-правовою формою окремого утворення, вказує на те, що сторони мають права на чисті активи діяльності.

Проте сторони змінюють характеристики зареєстрованого суб'єкта господарювання за допомогою договірної угоди таким чином, що кожна сторона має частку участі в активах зареєстрованого суб'єкта господарювання і кожна несе відповідальність за зобов'язаннями зареєстрованого суб'єкта господарювання у зазначеній пропорції. Внаслідок таких договірних змін характеристик зареєстрованого суб'єкта господарювання, діяльність може стати спільною операцією.

- Б27 У таблиці далі наведено порівняння типових умов договірних угод для сторін спільної операції та типових умов договірних угод для сторін спільного підприємства. Приклади договірних умов, наведених у таблиці далі, не є вичерпними.

Оцінювання умов договірної угоди		
	Спільна операція	Спільне підприємство
Умови договірної угоди	Договірна угода надає сторонам спільної діяльності права на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язані з діяльністю.	Договірна угода надає сторонам спільної діяльності права на чисті активи діяльності (тобто окреме утворення, а не сторони, має права на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язаних з діяльністю).
Права на активи	Договірна угода встановлює, що сторони спільної діяльності поділяють всі типи часток участі (наприклад, права володіння, користування або право власності) щодо активів, пов'язаних з діяльністю, у визначеній пропорції (наприклад, у пропорції до частки участі сторін у діяльності, або у пропорції до обсягу робіт у межах діяльності, що відноситься безпосередньо до відповідних сторін).	Договірна угода встановлює, що активи, внесені у діяльність або у подальшому придбані в рамках спільної діяльності, – це активи, що належать діяльності (як суб'єктові). Сторони не мають часток участі (наприклад, ніяких прав володіння, користування або права власності) щодо активів діяльності.
Обов'язки щодо зобов'язань	Договірна угода встановлює, що сторони спільної діяльності поділяють всі зобов'язання, обов'язки, видатки та витрати у визначеній пропорції (наприклад, у пропорції до часток участі сторін у діяльності, або у пропорції до обсягу робіт в рамках діяльності, що відноситься безпосередньо до відповідних сторін).	Договірна угода встановлює, що спільна діяльність (як суб'єкт) несе відповідальність за свої борги та обов'язки.
		Договірна угода встановлює, що сторони спільної діяльності несуть відповідальність перед діяльністю (як суб'єктом) лише в обсязі своїх відповідних інвестицій у діяльність та/або своїх відповідних зобов'язань внести будь-який несплачений або додатковий капітал у діяльність (як суб'єкт).
	Договірна угода встановлює, що сторони спільної діяльності несуть відповідальність за позовами третіх сторін.	Договірна угода встановлює, що кредитори спільної діяльності не мають прав регресу проти жодної сторони стосовно боргів або зобов'язань діяльності (як суб'єкта).
Доходи, витрати, прибуток або збиток	Договірна угода встановлює розподіл доходів та витрат на основі відносних показників діяльності кожної із сторін спільної діяльності. Наприклад, договірна угода може встановлювати, що доходи та витрати розподіляються на основі часток використання кожною із сторін загальних потужностей заводу, який експлуатується спільно, що може не відповідати їхнім часткам участі у спільній діяльності. В інших випадках сторони можуть погодитися розподіляти прибуток або збиток, пов'язаний з діяльністю, на основі визначеної пропорції, скажімо, на основі частки участі сторін в діяльності. Це не завадить діяльності бути спільною операцією, якщо сторони мають права на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язаних з діяльністю.	Договірна угода встановлює частку кожної сторони у прибутку або збитку, пов'язаному з діяльністю за угодою.

Гарантії	Від сторін спільної діяльності часто вимагають надати гарантії третім сторонам, які, наприклад, отримують послугу від спільної діяльності (як від суб'єкта) або забезпечують фінансування спільної діяльності. Забезпечення таких гарантії, або зобов'язання сторін надати їх, саме по собі, не визначає, що спільна діяльність є спільною операцією. Характеристика, яка визначає, чи є спільна діяльність спільною операцією чи спільним підприємством, – це те, чи мають сторони обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язаних з діяльністю (для деяких з них сторони могли надати або не надати гарантії).
-----------------	---

- Б28 Якщо договірна угода визначає, що сторони мають права на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язаних з діяльністю, то вони є сторонами спільної операції, і щоб класифікувати спільну діяльність, їм не потрібно розглядати інші факти й обставини (пункти Б29–Б33).

Оцінювання інших фактів та обставин

- Б29 Якщо умови договірної угоди не визначають, що сторони мають права на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, пов'язаних з діяльністю, то сторонам слід розглянути інші факти й обставини, щоб оцінити, чи є така діяльність спільною операцією чи спільним підприємством.
- Б30 Спільна діяльність може бути структурована з використанням окремого утворення, організаційно-правова форма якого передбачає відокремлення сторін та такого окремого утворення. Договірні умови, узгоджені сторонами, можуть не визначати права сторін на активи та обов'язки стосовно зобов'язань, однак розгляд інших фактів й обставин може привести до того, що така діяльність буде класифікуватися як спільна операція. Це буде мати місце у тому випадку, коли інші факти й обставини надають сторонам права на активи та покладають на них обов'язки щодо зобов'язань, пов'язаних з діяльністю.
- Б31 Якщо види діяльності у межах угоди спрямовані головним чином на забезпечення надання сторонам готової продукції, це свідчить про те, що сторони мають права на практично всі економічні вигоди від активів діяльності. Сторони такої діяльності часто забезпечують собі доступ до готової продукції, виготовленої у межах угоди, шляхом заборони реалізації такої готової продукції третім сторонам.
- Б32 Наслідком того, що діяльність має таку структуру організації та мету, є те, що зобов'язання, понесені діяльністю, по суті, задовольняються грошовими потоками, отримуваними від сторін завдяки придбанням ними готової продукції. Якщо сторони – це, по суті, єдине джерело грошових потоків, що сприяють безперервній діяльності, то це вказує на те, що сторони мають обов'язки щодо зобов'язань, пов'язаних з діяльністю.

Приклад застосування

Приклад 5

Припустимо, що дві сторони структурують спільну діяльність з використанням суб'єкта господарювання, зареєстрованого як юридична особа (суб'єкт господарювання В), в якому кожна сторона має частку власності у розмірі 50 відсотків. Мета діяльності – виробляти матеріали, необхідні сторонам для їхніх власних, індивідуальних процесів виробництва. Діяльність забезпечує використання сторонами виробничого об'єкту, який виготовляє матеріали у кількості та відповідно до якісних характеристик, встановлених сторонами.

Організаційно-правова форма суб'єкта господарювання В (зареєстрована юридична особа), завдяки якому здійснюється діяльність, спершу вказує на те, що активи та зобов'язання, утримувані суб'єктом господарювання В, – це активи та зобов'язання суб'єкта господарювання В. У договірній угоді між сторонами не вказано, що сторони мають права на активи або обов'язки стосовно зобов'язань суб'єкта господарювання В. Відповідно, організаційно-правова форма суб'єкта господарювання В та умови договірної угоди вказують на те, що діяльність є спільним підприємством.

Проте сторони також розглядають такі аспекти діяльності:

- Сторони погодилися придбати весь обсяг готової продукції, виготовлений суб'єктом господарювання В, у пропорції 50:50. Суб'єкт господарювання В не може продати ніяку частину готової продукції третім сторонам, якщо це не буде ухвалено двома сторонами діяльності. Оскільки мета діяльності – забезпечити сторони необхідною їм готовою продукцією, такі продажі третім сторонам, за очікуванням, будуть нетиповими та несуттєвими.

- Ціна готової продукції, проданої сторонам, встановлюється обома сторонами на рівні, який має покрити собівартість виробництва та адміністративні витрати, понесені суб'єктом господарювання В. На основі цієї операційної моделі передбачається, що діяльність буде проводитися на рівні беззбитковості.

Виходячи з наведених вище фактів, наступні факти й обставини є доречними:

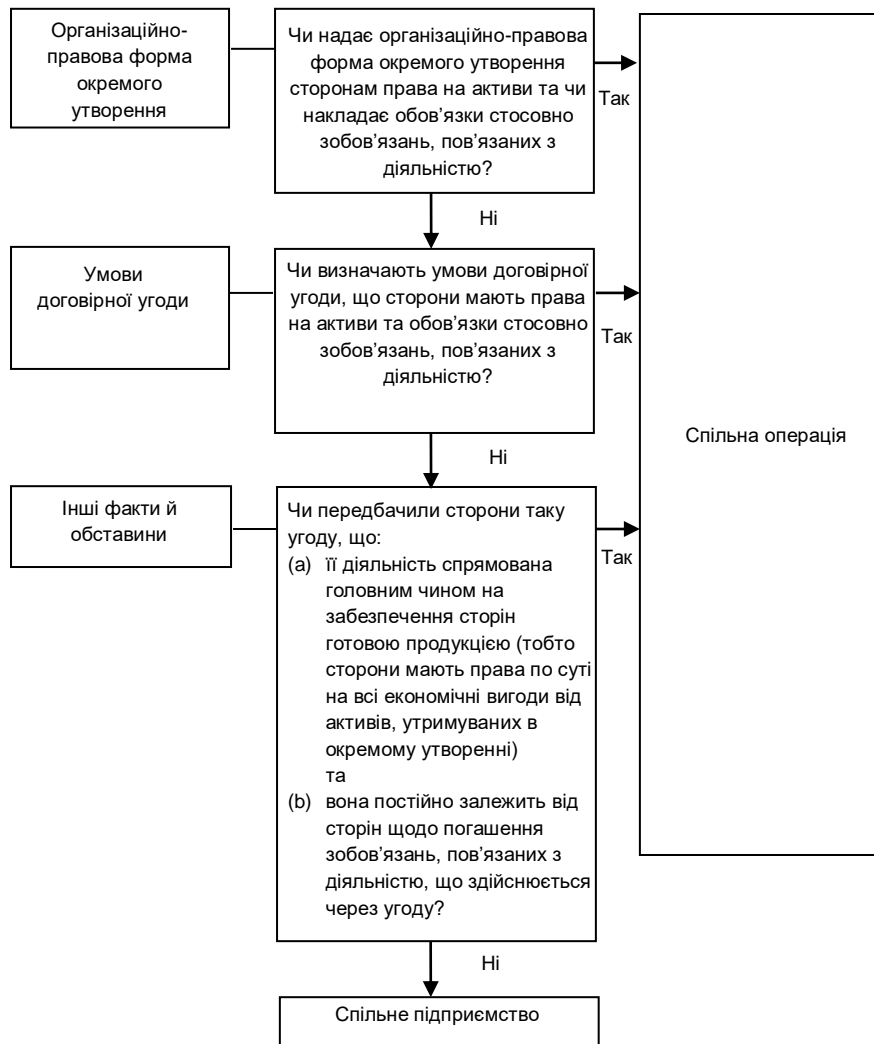
- Зобов'язання сторін купувати весь обсяг готової продукції, виготовленої суб'єктом господарювання В, відображає виключну залежність суб'єкта господарювання В від сторін щодо генерування грошових потоків і, отже, сторони мають обов'язок фінансувати погашення зобов'язань суб'єкта господарювання В.
- Той факт, що сторони мають права на весь обсяг готової продукції, виготовлений суб'єктом господарювання В, означає, що сторони споживають, а тому мають права на всі економічні вигоди від активів суб'єкта господарювання В.

Ці факти й обставини вказують на те, що діяльність є спільною операцією. Висновок щодо класифікації спільної діяльності за таких обставин не змінився б, якби сторони, замість того, щоб використовувати свої частки готової продукції у власному подальшому виробничому процесі, продавали б такі частки готової продукції третім сторонам.

Якби сторони змінили умови договірної угоди так, щоб діяльність могла продавати готову продукцію третім сторонам, це привело б до того, що суб'єкт господарювання В взяв би на себе ризик попиту, ризик запасів та кредитний ризик. За цим сценарієм така зміна фактів й обставин вимагала б переоцінки класифікації спільної діяльності. Такі факти й обставини вказували б на те, що діяльність є спільним підприємством.

- Б33 Наведена далі блок-схема відображає оцінку, яку виконує суб'єкт господарювання, щоб класифікувати діяльність у тих випадках, коли спільна діяльність структурована з використанням окремого утворення:

Класифікація спільної діяльності, структурованої з використанням окремого утворення



Фінансова звітність сторін спільної діяльності (пункти 21А–22)

Облік придбання часток участі у спільних операціях

- Б33А Якщо суб'єкт господарювання купує частку участі у спільній операції, в якій діяльність спільної операції є бізнесом, як визначено в МСФЗ 3, то суб'єкт господарювання застосовує до обсягу своєї частки згідно з пунктом 20 всі принципи обліку об'єднання бізнесу, викладені в МСФЗ 3 та інших МСФЗ, які не суперечать настановам цього МСФЗ, і розкриває інформацію, яку вимагають такі МСФЗ стосовно об'єднань бізнесу. До принципів обліку об'єднання бізнесу, які не суперечать настановам цього МСФЗ, належать, зокрема, такі:
- оцінювання активів та зобов'язань, які можна ідентифікувати, за справедливою вартістю, окрім об'єктів, для яких передбачені винятки в МСФЗ 3 та інших МСФЗ;
 - визнання пов'язаних з придбанням витрат у тих періодах, у яких ці витрати понесені, а послуги отримані, за винятком того, що витрати на випуск боргових цінних паперів або цінних паперів власного капіталу визнаються відповідно до МСБО 32 "Фінансові інструменти: подання" та МСФЗ 9;¹
 - визнання відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань, що виникають внаслідок первісного визнання активів або зобов'язань, за винятком відстрочених податкових зобов'язань, які виникають внаслідок первісного визнання гудвілу, як того вимагають МСФЗ 3 та МСБО 12 "Податки на прибуток" для об'єднання бізнесу;
 - визнання перевищення переданої компенсації над нетто-величиною на дату придбання придбаних активів та взятих зобов'язань, які можна ідентифікувати, як гудвіл, якщо такі є; та
 - перевірка на зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти, до якої віднесено гудвіл, як мінімум, щороку та будь-коли за виявлення ознак зменшення корисності такої одиниці, як того вимагає МСБО 36 "Зменшення корисності активів" для гудвілу, придбаного при об'єднанні бізнесу.
- Б33Б Пункти 21А та Б33А також застосовується до створення спільної операції тоді і лише тоді, коли існуючий бізнес, як визначено в МСФЗ 3, внесено до спільної операції при її створенні однією зі сторін, яка бере участь у спільній операції. Однак вказані пункти не застосовуються до створення спільної операції, якщо всі сторони, які беруть участь у спільній операції, вносять лише активи або групи активів, які не є бізнесом спільної операції при її створенні.
- Б33В Спільний оператор може збільшити свою частку участі у спільній операції, у якій діяльність спільної операції є бізнесом, як визначено в МСФЗ 3, шляхом придбання додаткової частки участі у цій спільній операції. У таких випадках утримувані раніше частки участі у спільній операції не переоцінюються, якщо спільний оператор зберігає за собою спільний контроль.
- Б33ВА Сторона, що бере участь у спільній операції, але не має спільного контролю над нею, може здобути спільний контроль над спільною операцією, в якій діяльність у межах спільної операції є бізнесом згідно з визначенням МСФЗ 3. У таких випадках частки участі, що належали такій стороні спільної операції раніше, переоцінці не підлягають.
- Б33Г Пункти 21А та Б33А–Б33В не застосовуються при придбанні частки участі у спільній операції, якщо сторони, які разом здійснюють спільний контроль, у тому числі суб'єкт господарювання, що купує частку участі у спільній операції, перебувають під спільним контролем однієї й тієї ж кінцевої контролюючої сторони або сторін як до, так і після придбання, і цей контроль не може бути переданий жодній іншій стороні.

Облік продажів або внесків активів у спільну операцію

- Б34 Якщо суб'єкт господарювання здійснює транзакцію зі спільною операцією (як суб'єктом), в якій він є спільним оператором, як, наприклад, продаж або внесок активів, то він здійснює транзакцію з іншими сторонами спільної операції і, відповідно, спільний оператор має визнавати прибутки або збитки від такої транзакції лише в межах часток участі інших сторін у спільній операції.

¹ Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, але ще не застосовує МСФЗ 9, то посилання у цих змінах на МСФЗ 9 слід читати як посилання на МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".

МСФЗ 11

- Б35 Якщо такі транзакції свідчать про зменшення чистої вартості реалізації активів, які будуть продані або внесені у спільну операцію, або наявність збитку від зменшення корисності таких активів, то такі збитки мають бути повністю визнані спільним оператором.

Облік придбання активів у спільної операції

- Б36 Якщо суб'єкт господарювання здійснює транзакцію зі спільною операцією (як суб'єктом), в якій він є спільним оператором, таку, наприклад, як придбання активів, то він не повинен визнавати свою частку прибутку або збитку до того часу, коли він перепродає відповідні активи третій стороні.
- Б37 Якщо такі транзакції свідчать про зменшення чистої вартості реалізації активів, що будуть придбані, або про наявність збитку від зменшення корисності таких активів, то спільний оператор визнає свою частку таких збитків.

Додаток В**Дата набрання чинності, перехідні положення та вилучення інших МСФЗ**

Цей додаток є невід'ємною частиною цього МСФЗ і має таку саму силу, що й інші частини цього МСФЗ.

Дата набрання чинності

- В1** Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ для річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ раніше, то він розкриває цей факт і одночасно застосовує МСФЗ 10, МСФЗ 12 "Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання", МСБО 27 (змінений у 2011 р.) та МСБО 28 (змінений у 2011 р.).
- В1А** Документ "Консолідована фінансова звітність, спільна діяльність та розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання: настанови щодо переходу" (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 11 та МСФЗ 12), випущений у червні 2012 р., змінив пункти В2–В5, В7–В10 і В12 та додав пункти В1Б та В12А–В12Б. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 11 до більш раннього періоду, то він застосовує ці зміни до такого більш раннього періоду.
- В1АА** Документ "Облік придбання часток участі у спільній діяльності" (Зміни до МСФЗ 11), випущений у травні 2014 р., змінив заголовок після пункту Б33 та додав пункти 21А, Б33А–Б33Г і В14А та їхні відповідні підзаголовки. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно у річних періодах, які починаються 1 січня 2016 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш ранніх періодів, то він розкриває цей факт.
- В1АБ** Документ «Щорічні удосконалення МСФЗ, Цикл 2015–2017 років», випущений у грудні 2017 р. додав пункт Б33ВА. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до операцій, у яких він набуває спільний контроль, з дня початку (або пізніше) першого річного звітного періоду, що починається 1 січня 2019 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, він повинен розкривати цей факт.

Перехідні положення

- В1Б** Незважаючи на вимоги пункту 28 МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки", коли цей МСФЗ застосовується вперше, то суб'єкт господарювання має подавати лише кількісну інформацію, якої вимагає пункт 28д) МСБО 8 для річного періоду, що безпосередньо передує першому річному періоду, до якого застосовується МСФЗ 11 ("безпосередньо попередній період"). Суб'єкт господарювання може також подавати цю інформацію для поточного періоду або для більш ранніх порівняльних періодів, але таке подання не є обов'язковим.

Спільні підприємства – перехід від пропорційної консолідації до методу участі в капіталі

- В2** Коли суб'єкт господарювання переходить від пропорційної консолідації до методу участі в капіталі, то він визнає свою інвестицію у спільному підприємстві станом на початок безпосередньо попереднього періоду. Ця первісна інвестиція має бути оцінена як агрегована сума балансових вартостей активів та зобов'язань, які суб'єкт господарювання раніше консолідував пропорційно, в тому числі будь-який гудвіл, що виникає внаслідок придбання. Якщо гудвіл раніше належав до більшої одиниці, що генерує грошові кошти, або до групи одиниць, що генерують грошові кошти, то суб'єкт господарювання повинен виділити частину гудвілу та віднести її до спільного підприємства на основі співвідношення балансових вартостей спільного підприємства та одиниці, що генерує грошові кошти, або групи одиниць, що генерують грошові кошти, до якої це спільне підприємство належало.
- В3** Залишок інвестиції на початок періоду, визначений відповідно до пункту В2, вважається доцільною собівартістю інвестиції при первісному визнанні. Суб'єкт господарювання застосовує пункти 40–43 МСБО 28 (зміненого у 2011 р.) до залишку інвестиції на початок періоду, щоб оцінити, чи зменшилась корисність інвестиції, та визнає будь-який збиток від зменшення корисності шляхом коригування нерозподіленого прибутку на початок безпосередньо попереднього періоду. Виняток з правил первісного визнання згідно з пунктами 15 та 24 МСБО 12 "Податки на прибуток" не застосовується, якщо суб'єкт господарювання визнає інвестицію у спільне підприємство в результаті застосування вимог перехідних положень для спільних підприємств, які раніше були пропорційно консолідовані.

- B4** Якщо внаслідок об'єднання всіх раніше пропорційно консолідованих активів та зобов'язань виникають від'ємні чисті активи, то суб'єкт господарювання оцінює, чи має він юридичні або конструктивні зобов'язання у зв'язку з такими від'ємними чистими активами і якщо так, то суб'єкт господарювання визнає відповідне зобов'язання. Якщо суб'єкт господарювання робить висновок, що він не має юридичних або конструктивних зобов'язань у зв'язку з від'ємними чистими активами, то він не визнає відповідного зобов'язання, а коригує нерозподілений прибуток на початок безпосередньо попереднього періоду. Суб'єкт господарювання розкриває цей факт, а також суму своєї частки кумулятивних невизнаних збитків своїх спільних підприємств на початок безпосередньо попереднього періоду та на дату, коли було вперше застосовано цей МСФЗ.
- B5** Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про розбивку активів та зобов'язань, які були загреговані в один рядок залишку інвестицій, станом на початок безпосередньо попереднього періоду. Таке розкриття слід готувати шляхом агрегування для всіх спільних підприємств, для яких суб'єкт господарювання застосовує вимоги перехідних положень, про які йдеться в пунктах B2–B6.
- B6** Після первісного визнання суб'єкт господарювання обліковує свою інвестицію у спільне підприємство за методом участі в капіталі відповідно до МСБО 28 (зміненого у 2011 р.).

Спільні операції – перехід від методу участі в капіталі до обліку активів та зобов'язань

- B7** Переходячи від методу участі в капіталі до обліку активів та зобов'язань стосовно своєї частки участі у спільній операції, суб'єкт господарювання на початку безпосередньо попереднього періоду припиняє визнання інвестиції, яка раніше обліковувалася за методом участі в капіталі, та будь-яких інших статей, що становили частину чистої інвестиції суб'єкта господарювання у діяльність, відповідно до пункту 38 МСБО 28 (зміненого у 2011 р.) та визнає свою частку кожного з активів та зобов'язань, що відносяться до його частки участі у спільній операції, в тому числі будь-який гудвіл, який, можливо, становив частину балансової вартості інвестиції.
- B8** Суб'єкт господарювання визначає свою частку участі в активах та зобов'язаннях, пов'язаних зі спільною операцією, виходячи із своїх прав та обов'язків у визначеній пропорції відповідно до договірної угоди. Суб'єкт господарювання оцінює первісну балансову вартість активів та зобов'язань, виділяючи їх з балансової вартості інвестиції на початок безпосередньо попереднього періоду на підставі інформації, використаної суб'єктом господарювання при застосуванні методу участі в капіталі.
- B9** Будь-яка різниця між інвестицією, яка раніше обліковувалася за методом участі в капіталі разом з іншими статтями, що становили частину чистої інвестиції суб'єкта господарювання у діяльності, відповідно до пункту 38 МСБО 28 (зміненого у 2011 р.), та визнаною чистою сумою активів та зобов'язань, у тому числі будь-якого гудвілу, має бути:
- а) згорнута з будь-яким гудвілом, пов'язаним з інвестицією, з коригуванням будь-якої залишкової різниці за рахунок нерозподіленого прибутку на початок безпосередньо попереднього періоду, якщо чиста вартість активів та зобов'язань, в тому числі будь-якого визнаного гудвілу, є більшою, ніж вартість інвестиції (та будь-яких інших статей, що становили частину чистої інвестиції суб'єкта господарювання), визнання якої припинено;
 - б) скоригована за рахунок нерозподіленого прибутку на початок безпосередньо попереднього періоду, якщо чиста вартість активів та зобов'язань, в тому числі будь-якого визнаного гудвілу, є нижчою, ніж вартість інвестиції (та будь-яких інших статей, що становили частину чистої інвестиції суб'єкта господарювання), визнання якої припинено.
- B10** Суб'єкт господарювання, який переходить від методу участі в капіталі до обліку активів та зобов'язань, має надати зіставлення вартості інвестиції, визнання якої припинено, з сумами визнаних активів та зобов'язань, разом з розкриттям будь-якої залишкової різниці, скоригованої за рахунок нерозподіленого прибутку, станом на початок безпосередньо попереднього періоду.
- B11** Виняток з правил первісного визнання, зазначений у пунктах 15 та 24 МСБО 12, не застосовується якщо суб'єкт господарювання визнає активи та зобов'язання, пов'язані з його часткою участі у спільній операції.

Перехідні положення в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання

- В12 Суб'єкт господарювання, який згідно із пунктом 10 МСБО 27 раніше обліковував у своїй окремій фінансовій звітності свою частку участі у спільній операції як інвестицію за собівартістю або відповідно до МСФЗ 9:
- а) припиняє визнання інвестиції та визнає активи та зобов'язання щодо його частки участі у спільній операції у сумах, визначених відповідно до пунктів В7–В9;
 - б) надає зіставлення інвестиції, визнання якої припинено, та визнаних активів і зобов'язань, разом з розкриттям будь-якої залишкової різниці, скоригованої за рахунок нерозподіленого прибутку, на початок періоду, що безпосередньо передує періоду, до якого вперше застосовується цей МСФЗ.
- В13 Виняток з правил первісного визнання, зазначений у пунктах 15 та 24 МСБО 12, не застосовується, якщо суб'єкт господарювання визнає у своїй окремій фінансовій звітності активи та зобов'язання, пов'язані з його часткою участі у спільній операції, внаслідок застосування вимог перехідних положень для спільних операцій, про які йдеться у пункті В12.

Посилання на "безпосередньо попередній період"

- В13А Незважаючи на посилання на "безпосередньо попередній період" у пунктах В2–В12, суб'єкт господарювання може також подавати скориговану порівняльну інформацію для будь-яких попередніх поданих періодів, але він не зобов'язаний цього робити. Якщо суб'єкт господарювання подає скориговану порівняльну інформацію для будь-яких більш ранніх періодів, то всі посилання на "безпосередньо попередній період" у пунктах В2–В12 мають читатися як «поданий найбільш ранній скоригований порівняльний період».
- В13Б Якщо суб'єкт господарювання подає нескориговану порівняльну інформацію для будь-яких більш ранніх періодів, то він має чітко визначити інформацію, яка не є скоригованою, вказати, що вона підготовлена на іншій основі та пояснити таку основу.

Посилання на МСФЗ 9

- В14 Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ, але ще не застосовує МСФЗ 9, то будь-які посилання на МСФЗ 9 слід читати як посилання на МСБО 39 "*Фінансові інструменти: визнання та оцінка*".

Облік придбання часток участі у спільних операціях

- В14А Документ "*Облік придбання часток участі у спільних операціях*" (Зміни до МСФЗ 11), випущений у травні 2014 р., змінив заголовки після пункту Б33 та додав пункти 21А, Б33А–Б33Г, В1АА та їх відповідні підзаголовки. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно до придбання часток участі у спільних операціях, в яких діяльність спільних операцій є бізнесом, як визначено в МСФЗ 3, до тих випадків придбання, які відбуваються з початку першого періоду, в якому суб'єкт господарювання застосовує ці зміни. Отже, суми, визнані стосовно придбання часток участі у спільних операціях, що відбулися у попередні періоди, не коригуються.

Вилучення інших МСФЗ

- В15 Цей МСФЗ замінює такі МСФЗ:
- а) МСБО 31 "*Частки участі у спільних підприємствах*"; та
 - б) ПКТ-13 "*Спільно контрольовані суб'єкти господарювання: негрошові внески контролюючих учасників*".

Міжнародний стандарт фінансової звітності 12

Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання

Мета

- 1 Мета цього МСФЗ – вимагати від суб'єкта господарювання розкривати інформацію, за допомогою якої користувачі його фінансової звітності могли б оцінити:
- а) характер його часток участі (та пов'язані з ними ризики) в інших суб'єктах господарювання; та
 - б) впливи таких часток участі на його фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки.

Досягнення мети

- 2 Для досягнення мети, викладеної в пункті 1, суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про:
- а) суттєві судження та припущення, які він зробив у процесі визначення:
 - i) характеру своєї частки участі в іншому суб'єкті господарювання або угоді,
 - ii) типу спільної угоди, у якій він має частку участі (пункти 7-9);
 - iii) що він відповідає визначенню інвестиційного суб'єкта господарювання, якщо це доречно (пункт 9А); та
 - б) свої частки участі у:
 - i) дочірніх підприємствах (пункти 10–19);
 - ii) спільних угодах та асоційованих підприємствах (пункти 20–23); та
 - iii) *структурованих суб'єктах господарювання*, які не контролюються суб'єктом господарювання (неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання) (пункти 24–31).
- 3 Якщо розкриття інформації, які вимагаються цим МСФЗ, разом з розкриттями інформації, що вимагаються іншими МСФЗ, не досягають мети, викладеної у пункті 1, суб'єкт господарювання має розкривати будь-яку додаткову інформацію, необхідну для досягнення цієї мети.
- 4 Суб'єкт господарювання має розглянути, який рівень деталізації є необхідним для задоволення мети розкриття інформації та скільки ваги надати кожній з вимог, викладених у цьому МСФЗ. Він має агрегувати або дизагрегувати розкриття інформації, так щоб при цьому корисна інформація не загубилася через переобтяження великою кількістю несуттєвих подробиць або внаслідок узагальнення елементів, що мають різні характеристики (див. пункти Б2–Б6).

Сфера застосування

- 5 Цей МСФЗ застосовується суб'єктом господарювання, який має частку участі будь-якому з переліченого далі:
- а) дочірніх підприємствах;
 - б) спільних угодах (тобто спільних господарських одиницях або спільних підприємствах);
 - в) асоційованих підприємствах;
 - г) неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання.
- 5А За винятком зазначеного у пункті Б17, вимоги цього МСФЗ застосовуються до часток участі суб'єкта господарювання, перелік яких наведено у пункті 5 та які класифіковані (або включені до класифікованої групи вибуття) як утримувані для продажу чи як припинена діяльність відповідно до МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”.
- 6 Цей МСФЗ не застосовується до:

МСФЗ 12

- а) програм виплат після закінчення трудової діяльності або інших довгострокових програм виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 *"Виплати працівникам"*;
- б) окремої фінансової звітності суб'єкта господарювання, до якої застосовується МСБО 27 *"Окрема фінансова звітність"*. Проте:
 - і) якщо суб'єкт господарювання має частку участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання та готує окрему фінансову звітність як єдину фінансову звітність, він повинен застосовувати вимоги, викладені у пунктах 24–31, під час підготовки такої окремої фінансової звітності;
 - іі) інвестиційний суб'єкт господарювання, який готує фінансову звітність, в якій усі його дочірні підприємства оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток відповідно до пункту 31 МСФЗ 10, повинен подавати інформацію про розкриття стосовно інвестиційних суб'єктів господарювання згідно з вимогами цього МСФЗ.
- в) частки участі, утримувані суб'єктом господарювання, який бере участь у спільній діяльності, але не має спільного контролю над нею, окрім випадків, коли наслідком такої частки участі є суттєвий вплив на діяльність або коли така частка участі є часткою участі у структурованому суб'єкті господарювання;
- г) частки участі в іншому суб'єкті господарювання, яка обліковується відповідно до МСФЗ 9 *"Фінансові інструменти"*. Проте суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ:
 - і) коли зазначена частка участі є часткою участі в асоційованому або спільному підприємстві, яка, відповідно до МСБО 28 *"Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства"*, оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток; або
 - іі) коли така частка участі є часткою участі в неконсолідованому структурованому суб'єкті господарювання.

Суттєві судження та припущення

- 7 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про суттєві судження та припущення, які він зробив (та зміни у таких судженнях та припущеннях), визначаючи:
 - а) що він має контроль над іншим суб'єктом господарювання, тобто об'єктом інвестування, як описано в пунктах 5 та 6 МСФЗ 10 *"Консолідована фінансова звітність"*;
 - б) що він має спільний контроль над угодою або чинить суттєвий вплив на іншого суб'єкта господарювання; та
 - в) тип спільної угоди (тобто, спільна операція чи спільне підприємство), якщо угоду структуровано в окреме утворення.
- 8 Суттєві судження та припущення, розкриті відповідно до пункту 7, включають судження та припущення, зроблені суб'єктом господарювання, коли зміни та обставини є такими, що висновок про те, чи має він контроль чи спільний контроль або чинить суттєвий вплив, змінюється протягом звітного періоду.
- 9 З метою дотримання пункту 7 суб'єкт господарювання розкриває, наприклад, інформацію про суттєві судження та припущення, зроблені у процесі визначення, що:
 - а) він не контролює іншого суб'єкта господарювання, навіть якщо він утримує більше половини прав голосу іншого суб'єкта господарювання;
 - б) він контролює іншого суб'єкта господарювання, навіть якщо він утримує менше половини прав голосу іншого суб'єкта господарювання;
 - в) він є агентом або принципалом (див. пункти Б58–Б72 МСФЗ 10);
 - г) він не чинить суттєвий вплив, навіть якщо він утримує 20 відсотків або більше прав голосу іншого суб'єкта господарювання;
 - г) він чинить суттєвий вплив, навіть якщо він утримує менше ніж 20 відсотків прав голосу іншого суб'єкта господарювання.

Статус інвестиційного суб'єкта господарювання

- 9А Якщо материнське підприємство визначає, що воно є інвестиційним суб'єктом господарювання відповідно до пункту 27 МСФЗ 10, то інвестиційний суб'єкт господарювання розкриває інформацію про суттєві судження та припущення, зроблені ним у процесі визначення, чи є він інвестиційним суб'єктом господарювання. Якщо інвестиційному суб'єктові господарювання бракує однієї або кількох типових характеристик інвестиційного суб'єкта господарювання (див. пункт 28 МСФЗ 10), то він розкриває інформацію про причини для висновку про те, що, незважаючи на це, він є інвестиційним суб'єктом господарювання.
- 9Б Якщо суб'єкт господарювання став або припинив бути інвестиційним суб'єктом господарювання, то він розкриває інформацію про зміну статусу інвестиційного суб'єкта господарювання, а також причини такої зміни. Крім того, суб'єкт господарювання, який став інвестиційним суб'єктом господарювання, розкриває інформацію про вплив зміни статусу на фінансову звітність за поданий період, в тому числі:
- а) сукупну справедливую вартість, на дату зміни статусу, дочірніх підприємств, консолідацію яких припинено;
 - б) сукупний прибуток або збиток (якщо він є), обчислений відповідно до пункту Б101 МСФЗ 10; та
 - в) рядок (рядки) у статтях прибутку або збитку, у яких визнано прибуток або збиток (якщо він не поданий окремо).

Частки участі в дочірніх підприємствах

- 10 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка дозволить користувачам консолідованої фінансової звітності
- а) зрозуміти:
 - i) склад групи; та
 - ii) яку частку мають частки участі, які не забезпечують контролю, у діяльності групи та її грошових потоках (пункт 12); та
 - б) оцінити:
 - i) характер та масштаби суттєвих обмежень на його здатність мати доступ до активів (або використовувати їх) та погашати зобов'язання групи (пункт 13);
 - ii) характер та зміни ризиків, пов'язаних з його частками участі у консолідованих структурованих суб'єктах господарювання (пункти 14–17);
 - iii) наслідки змін у його частках власності в дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю (пункт 18); та
 - iv) наслідки втрати контролю над дочірнім підприємством протягом звітного періоду (пункт 19).
- 11 Якщо фінансову звітність дочірнього підприємства, використану при складанні консолідованої фінансової звітності, складено на дату або за період, що відрізняється від дати або періоду консолідованої фінансової звітності (див. пункти Б92 та Б93 МСФЗ 10), то суб'єкт господарювання розкриває інформацію про:
- а) дату кінця звітного періоду фінансової звітності такого дочірнього підприємства ; та
 - б) причину використання іншої дати або періоду.

Частка участі, яку мають частки участі, які не забезпечують контролю, у діяльності та грошових потоках групи

- 12 Суб'єкт господарювання розкриває для кожного зі своєї дочірніх підприємств, що мають частки участі, які не забезпечують контролю, які є суттєвими для суб'єкта господарювання, що звітує, інформацію про:
- а) назву дочірнього підприємства;

- б) основне місце бізнесу (та країну реєстрації, якщо вона відрізняється від основного місця бізнесу) дочірнього підприємства;
- в) пропорційний відсоток часток власності, утримуваних частками участі, які не забезпечують контролю;
- г) пропорційний відсоток прав голосу, утримуваних частками участі, які не забезпечують контролю, якщо він відрізняється від пропорційного відсотка утримуваних часток власності;
- г) прибуток або збиток, віднесений до часток участі, які не забезпечують контролю, дочірнього підприємства протягом звітного періоду;
- д) накопичені частки участі, які не забезпечують контролю, дочірнього підприємства на кінець звітного періоду;
- е) зведену фінансову інформацію про дочірнє підприємство (див. пункт Б10).

Характер та масштаби суттєвих обмежень

- 13 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про:
- а) суттєві обмеження (наприклад, статутні, договірні та регуляторні обмеження) на його здатність мати доступ до активів або використовувати їх чи погашати зобов'язання групи, наприклад, такі:
 - i) що обмежують здатність материнського підприємства або його дочірніх підприємств передавати грошові кошти або інші активи іншим суб'єктам господарювання (або від інших суб'єктів господарювання) групи;
 - ii) як гарантії або інші вимоги, що можуть обмежувати виплати дивідендів та інші виплати капіталу або позики чи авансові платежі, видані або такі, що погашаються, іншим суб'єктам господарювання (або іншими суб'єктами господарювання) у групі;
 - б) характер та ступінь, до якого права захисту часток участі, які не забезпечують контролю, можуть суттєво обмежити здатність суб'єкта господарювання мати доступ до активів або використовувати їх та погашати зобов'язання групи (такі, як, наприклад, коли материнське підприємство зобов'язане погасити зобов'язання дочірнього підприємства перш ніж погашати свої власні зобов'язання, або коли для доступу до активів або для погашення зобов'язань дочірнього підприємства необхідна ухвала часток участі, які не забезпечують контролю);
 - в) балансову вартість у консолідованій фінансовій звітності активів та зобов'язань, до яких застосовуються такі обмеження.

Характер ризиків, пов'язаних з частками участі суб'єкта господарювання у консолідованих структурованих суб'єктах господарювання

- 14 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про умови будь-яких договірних угод, які можуть вимагати від материнського підприємства чи його дочірніх підприємств надати фінансову підтримку консолідованому структурованому суб'єктові господарювання, в тому числі події чи обставини, що можуть призвести суб'єкта господарювання до збитку (наприклад, угоди стосовно ліквідності або умови зміни кредитного рейтингу, пов'язані з зобов'язаннями придбати активи структурованого суб'єкта господарювання або надати фінансову допомогу).
- 15 Якщо протягом звітного періоду материнське підприємство або будь-яке з його дочірніх підприємств (не маючи договірних зобов'язань на це) надало фінансову або іншу підтримку консолідованому структурованому суб'єктові господарювання (наприклад, придбавши активи структурованого суб'єкта господарювання або випущені ним інструменти), то такий суб'єкт господарювання розкриває інформацію про:
- а) вид та обсяг наданої підтримки, включаючи ситуації, у яких материнська компанія або її дочірні підприємства надали допомогу структурованому суб'єкту господарювання в отриманні фінансової підтримки; та
 - б) причини надання підтримки.
- 16 Якщо протягом звітного періоду материнське підприємство або будь-яке з його дочірніх підприємств надало фінансову або іншу підтримку раніше неконсолідованому структурованому суб'єктові

господарювання, не маючи договірною зобов'язання зробити це, і це надання підтримки призвело до того, що суб'єкт господарювання контролює структурованого суб'єкта господарювання, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про пояснення відповідних чинників, які спричинили прийняття такого рішення.

- 17 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про будь-які поточні наміри надати фінансову або іншу підтримку консолідованому структурованому суб'єктові господарювання, в тому числі наміри допомогти структурованому суб'єктові господарювання в отриманні фінансової підтримки.

Наслідки змін частки власності в дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю

- 18 Суб'єкт господарювання подає графік, який показує впливи на власний капітал, що відносяться до власників материнського підприємства, будь-яких змін його частки власності у дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю.

Наслідки втрати контролю дочірнього підприємства протягом звітного періоду

- 19 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про прибуток або збиток (якщо він є), розрахований відповідно до пункту 25 МСФЗ 10, та:
- частину такого прибутку або збитку, що відноситься до оцінювання будь-якої інвестиції, збережений у колишньому дочірньому підприємстві за справедливою вартістю на дату, коли контроль втрачено; та
 - статтю (статті) прибутку або збитку, у яких прибуток або збиток визнається (якщо він не подається окремо).

Частки участі у неконсолідованих дочірніх підприємствах (інвестиційних суб'єктах господарювання)

- 19А Інвестиційний суб'єкт господарювання, який відповідно до МСФЗ 10, повинен застосовувати виняток з консолідації, а натомість обліковує свою інвестицію в дочірнє підприємство за справедливою вартістю через прибуток або збиток, розкриває інформацію про цей факт.
- 19Б Для кожного неконсолідованого дочірнього підприємства інвестиційний суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:
- назву дочірнього підприємства;
 - основне місце бізнесу (а також країну, в якій воно зареєстроване, якщо це не країна основного місця бізнесу) дочірнього підприємства; та
 - частку власності, утримувану інвестиційним суб'єктом господарювання, якщо вона відрізняється від утримуваної ним частки голосів.
- 19В Якщо інвестиційний суб'єкт господарювання є материнським підприємством іншого інвестиційного суб'єкта господарювання, то материнське підприємство надає також розкриває інформацію, вказану в 19Б а)–в), для інвестицій, які контролюються його дочірнім підприємством, яке є інвестиційним суб'єктом господарювання. Розкриття інформації може надаватися шляхом включення у фінансову звітність материнського підприємства фінансової звітності дочірнього підприємства (або дочірніх підприємств), яка містить вказану вище інформацію.
- 19Г Інвестиційний суб'єкт господарювання розкриває інформацію про:
- природу та ступінь будь-яких суттєвих обмежень (наприклад, внаслідок укладення угод про позики, регуляторних вимог чи договірних угод) здатності неконсолідованого дочірнього підприємства передавати кошти інвестиційному суб'єктові господарювання у формі грошових дивідендів або погашати позики чи аванси, надані неконсолідованому дочірньому підприємству інвестиційним суб'єктом господарювання; та
 - будь-які поточні зобов'язання чи наміри надати фінансову або іншу підтримку неконсолідованому дочірньому підприємству, в тому числі зобов'язання чи наміри допомогти дочірньому підприємству в отриманні фінансової підтримки.

- 19Г Якщо протягом звітнього періоду інвестиційний суб'єкт господарювання або будь-яке з його дочірніх підприємств надали, не маючи договірної зобов'язання на це, фінансову чи іншу підтримку неконсолідованому суб'єктові господарювання (наприклад, придбання активів дочірнього підприємства чи виданих ним інструментів або надання допомоги дочірньому підприємству в отриманні фінансової допомоги), то суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:
- а) тип та обсяг підтримки, наданої кожному неконсолідованому суб'єктові господарювання; та
 - б) причини надання такої підтримки.
- 19Д Інвестиційний суб'єкт господарювання розкриває інформацію про умови будь-яких договірних угод, які можуть вимагати від суб'єкта господарювання або його неконсолідованих дочірніх підприємств надати фінансову підтримку неконсолідованому, контрольованому, структурованому суб'єктові господарювання, у тому числі події чи обставини, які можуть поставити суб'єкт господарювання, що звітує, під загрозу збитку (наприклад, угоди щодо забезпечення ліквідності або показники кредитного рейтингу, пов'язані з зобов'язаннями придбати активи структурованого суб'єкта господарювання чи надати фінансову підтримку).
- 19Е Якщо протягом звітнього періоду інвестиційний суб'єкт господарювання або будь-яке з його неконсолідованих дочірніх підприємств надали, не маючи на те договірної зобов'язання, фінансову або іншу підтримку неконсолідованому, структурованому суб'єктові господарювання, який не був об'єктом контролю інвестиційного суб'єкта господарювання, і якщо таке надання підтримки до появи контролю структурованого суб'єкта господарювання з боку інвестиційного суб'єкта господарювання, то інвестиційний суб'єкт господарювання наводить пояснення відповідних чинників, які спричинили прийняття рішення про надання такої підтримки.

Частки участі у спільних угодах та асоційованих підприємствах

- 20 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка надасть можливість користувачам його фінансової звітності оцінити:
- а) характер, масштаби та фінансові впливи його часток власності у спільних угодах або асоційованих підприємствах, у тому числі характер та впливи його договірних відносин з іншими інвесторами, що мають спільний контроль над спільними угодами та асоційованими підприємствами або чинять суттєвий вплив на них (пункти 21 та 22); та
 - б) характер та зміни ризиків, пов'язаних з його частками участі у спільних та асоційованих підприємствах (пункт 23).

Характер, масштаби та фінансові впливи часток участі суб'єкта господарювання у спільних угодах та асоційованих підприємствах

- 21 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про:
- а) для кожної спільної угоди та асоційованого підприємства, що є суттєвими для суб'єкта господарювання, що звітує:
 - i) назву спільної угоди або асоційованого підприємства;
 - ii) характер відносин суб'єкта господарювання зі спільною угодою або асоційованим підприємством (наприклад, надаючи опис характеру діяльності спільної угоди або асоційованого підприємства та вказуючи, чи є вони стратегічними для діяльності суб'єкта господарювання);
 - iii) основне місце бізнесу (і країну реєстрації, якщо це доречно та якщо вона відрізняється від основного місця бізнесу) спільної угоди або асоційованого підприємства;
 - iv) пропорційну частину частки власності або частки участі, утримуваної суб'єктом господарювання, та пропорційну частину утримуваних прав голосу, якщо ці величини різні (якщо доречно);
 - б) для кожного спільного або асоційованого підприємства, яке є суттєвим для суб'єкта господарювання, що звітує:
 - i) чи оцінена інвестиція у спільне або асоційоване підприємство за методом участі у капіталі або за справедливою вартістю;

- ii) узагальнену фінансову інформацію про спільне або асоційоване підприємство, як визначено у пунктах Б12 та Б13;
 - iii) якщо спільне або асоційоване підприємство обліковується за методом участі у капіталі, – справедливу вартість його інвестиції у спільне чи асоційоване підприємство, якщо для інвестиції є оголошена ринкова ціна;
 - в) фінансову інформацію, як визначено в пункті Б16 про інвестиції суб'єкта господарювання у спільні чи асоційовані підприємства, кожне з яких, взяте окремо, не є суттєвим:
 - i) сукупно для всіх спільних підприємств, кожне з яких, взяте окремо, не є суттєвим;
 - ii) сукупно для всіх асоційованих підприємств, кожне з яких, взяте окремо, не є суттєвим.
- 21А Інвестиційному суб'єктові господарювання не обов'язково надавати інформацію, що вимагається в пунктах 21б)–21в).
- 22 Суб'єкт господарювання також розкриває інформацію про:
- а) характер та масштаби будь-яких суттєвих обмежень (наприклад, що виникають унаслідок угод про позику, регуляторних вимог або договірних угод між інвесторами, які мають спільний контроль над спільним чи асоційованим підприємством або чинять суттєвий вплив на них) здатності спільних або асоційованих підприємств передавати кошти суб'єктові господарювання у вигляді дивідендів у грошовій формі або погашати позики чи авансові платежі, взяті суб'єктом господарювання;
 - б) якщо фінансова звітність спільного або асоційованого підприємства, використана у методі участі у капіталі, складена на дату або за період, що відрізняється від дати чи періоду суб'єкта господарювання:
 - i) дату закінчення звітного періоду фінансової звітності такого спільного чи асоційованого підприємства; та
 - ii) причину використання відмінної дати чи періоду.
 - в) невизнану частку збитків спільного чи асоційованого підприємства, за звітний період та з початку року, якщо суб'єкт господарювання припинив визнання своєї частки у збитках спільного чи асоційованого підприємства, застосовуючи метод участі у капіталі.

Ризики, пов'язані з частками участі суб'єкта господарювання у спільних та асоційованих підприємствах

- 23 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про:
- а) зобов'язання, які він має стосовно своїх спільних підприємств, окремо від суми інших зобов'язань, як визначено в пунктах Б18–Б20;
 - б) відповідно до МСБО 37 *“Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”*, окрім випадків, коли ймовірність збитку є віддаленою, – умовні зобов'язання, понесені у зв'язку з його частками участі у спільних чи асоційованих підприємствах (в тому числі його частку умовних зобов'язань, понесених спільно з іншими інвесторами, які мають спільний контроль над спільними чи асоційованими підприємствами або здійснюють суттєвий вплив на них), окремо від суми інших умовних зобов'язань.

Частки участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання

- 24 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка надасть змогу користувачам його фінансової звітності:
- а) зрозуміти характер та масштаби його часток участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання (пункти 26–28); та
 - б) оцінити характер та зміни ризиків, пов'язаних з його частками участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання (пункти 29–31).
- 25 Інформація, яку вимагає пункт 24б), охоплює інформацію про ризики суб'єкта господарювання внаслідок його минулої участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання у

попередні періоди (наприклад, надаючи спонсорську допомогу структурованому суб'єктові господарювання), навіть якщо суб'єкт господарювання більше не бере жодної договірної участі у структурованому суб'єкті господарювання на дату звітності.

- 25A Інвестиційному суб'єктові господарювання не обов'язково надавати інформацію, що вимагається в пункті 24 для неконсолідованого структурованого суб'єкта господарювання, якого він контролює і стосовно якого він подає розкриття інформації, що вимагається в пунктах 19A–19E.

Характер часток участі

- 26 Суб'єкт господарювання розкриває якісну та кількісну інформацію про свої частки участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання, зокрема, характер, мету, розмір та вид діяльності структурованого суб'єкта господарювання та про те, як цей структурований суб'єкт господарювання фінансується.
- 27 Якщо суб'єкт господарювання спонсорував неконсолідований структурований суб'єкт господарювання, щодо якого він не надає інформацію, що вимагається пунктом 29 (наприклад, тому, що він не має частки участі у суб'єкті господарювання на звітну дату), суб'єкт господарювання розкриває інформацію про:
- а) те, як він визначив, які структуровані суб'єкти господарювання він спонсорував;
 - б) *дохід від таких структурованих суб'єктів господарювання* протягом звітного періоду, в тому числі опис типів поданого доходу; та
 - в) балансову вартість (на час передавання) всіх активів, переданих таким структурованим суб'єктам господарювання протягом звітного періоду.
- 28 Суб'єкт господарювання подає інформацію, зазначену в пункті 27б) та в), в табличній формі, окрім випадків, коли інший формат є більш доречним, та класифікує свою спонсорську діяльність за відповідними категоріями (див. пункти Б2–Б6).

Характер ризиків

- 29 Суб'єкт господарювання розкриває в узагальненому вигляді у табличній формі, окрім випадків, коли інша форма є більш доречною, інформацію про:
- а) балансову вартість активів та зобов'язань, визнаних у його фінансовій звітності стосовно його часток участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання;
 - б) статті у звіті про фінансовий стан, за якими ці активи та зобов'язання визнані;
 - в) суму, що найкраще представляє максимальний для суб'єкта господарювання ризик збитку від його часток участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання, в тому числі те, як визначено максимальну величину ризику. Якщо суб'єкт господарювання не може кількісно оцінити свій максимальний ризик збитку від своїх часток участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання, він розкриває цей факт та його причини;
 - г) порівняння балансових вартостей активів та зобов'язань суб'єкта господарювання, що стосуються його часток участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання, та максимального ризику збитку від таких суб'єктів господарювання, на який наражається суб'єкт господарювання.
- 30 Якщо протягом звітного періоду суб'єкт господарювання надав, не маючи на це договірної зобов'язання, фінансову або іншу підтримку неконсолідованому структурованому суб'єктові господарювання, у якому він раніше мав або зараз має частку участі (наприклад, придбавши активи структурованого суб'єкта господарювання або випущені ним інструменти), то він розкриває інформацію про:
- а) тип та обсяг наданої підтримки, в тому числі ситуації, у яких суб'єкт господарювання допомагав структурованому суб'єктові господарювання в отриманні фінансової підтримки; та
 - б) причини надання підтримки.
- 31 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про будь-які нинішні наміри надати фінансову чи іншу підтримку неконсолідованому структурованому суб'єктові господарювання, в тому числі наміри надавати допомогу структурованому суб'єктові господарювання в отриманні фінансової підтримки.

Додаток А

Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною частиною цього МСФЗ.

дохід від структурованого суб'єкта господарювання (income from a structured entity) Для цілей цього МСФЗ дохід від **структурованого суб'єкта господарювання** включає, але не обмежується одноразовими та багаторазовими гонорарами, процентами, дивідендами, прибутками або збитками після переоцінки або припинення визнання часток участі у структурованих суб'єктах господарювання та прибутки або збитки від передавання активів та зобов'язань структурованому суб'єктові господарювання.

частка участі в іншому суб'єкті господарювання (interest in another entity) Для цілей цього МСФЗ частка участі в іншому суб'єкті господарювання означає договірну та недоговірну участь, унаслідок якої суб'єкт господарювання може отримувати змінний дохід від діяльності іншого суб'єкта господарювання. Свідченням частки участі в іншому суб'єкті господарювання може бути, зокрема, утримування інструментів капіталу або боргових інструментів, а також інші форми участі, такі як надання фінансування, підтримка ліквідності, посилення кредиту та гарантії. Вона охоплює засоби, завдяки яким суб'єкт господарювання має контроль або спільний контроль над іншим суб'єктом господарювання або здійснює суттєвий вплив на нього. Суб'єкт господарювання не обов'язково має частку участі в іншому суб'єкті господарювання лише внаслідок типових відносин клієнт – постачальник.

Пункти Б7–Б9 надають докладнішу інформацію про частки участі в інших суб'єктах господарювання.

В пунктах Б55–Б57 МСФЗ 10 пояснюється змінний характер доходу.

структурований суб'єкт господарювання (structured entity) Суб'єкт господарювання, структура організації та управління якого побудована так, що права голосу або подібні права не є домінуючим чинником у вирішенні питання про те, хто контролює суб'єкта господарювання, як, наприклад, у випадку, коли будь-які права голосу пов'язані лише з адміністративними завданнями, а значущі види діяльності скеровуються за допомогою договірних домовленостей.

Пункти Б22–Б24 надають докладнішу інформацію про структурованих суб'єктів господарювання.

Наведені далі терміни визначені в МСБО 27 (зміненому у 2011 р.), МСБО 28 (зміненому у 2011 р.), МСФЗ 10 та МСФЗ 11 “Спільна діяльність” та вживаються у цьому МСФЗ зі значеннями, вказаними у цих МСФЗ:

- асоційоване підприємство
- консолідована фінансова звітність
- контроль суб'єкта господарювання
- метод участі в капіталі
- група
- інвестиційний суб'єкт господарювання
- спільна угода
- спільний контроль
- спільна діяльність
- спільне підприємство
- частка участі, яка не забезпечує контролю
- материнське підприємство

МСФЗ 12

- права захисту інтересів інвесторів
- значущі види діяльності
- окрема фінансова звітність
- окреме утворення
- суттєвий вплив
- дочірнє підприємство

Додаток Б Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною цього МСФЗ. У ньому описано застосування пунктів 1–31 і він має таку саму силу, як й інші частини цього МСФЗ.

- Б1 Приклади у цьому додатку зображують гіпотетичні ситуації. Хоча деякі аспекти прикладів можуть бути присутніми у реальних фактичних моделях, при застосуванні МСФЗ 12 необхідно оцінювати всі відповідні факти й обставини конкретної фактичної моделі.

Агрегація (пункт 4)

- Б2 Суб'єкт господарювання має вирішити, у світлі своїх обставин, наскільки детальну інформацію він надаватиме, щоб задовольнити інформаційні потреби користувачів, яку вагу він надаватиме різним аспектам вимог та як він агрегуватиме інформацію. Необхідно наголосити на важливості рівноваги між переобтяженням фінансової звітності надмірними деталями, які, можливо, нічим не допоможуть користувачам фінансової звітності, та приховуванням інформації внаслідок надмірної агрегації.
- Б3 Суб'єкт господарювання може агрегувати інформацію, розкриття якої вимагаються цим МСФЗ стосовно часток участі у подібних суб'єктах господарювання, якщо агрегація відповідає меті розкриття та вимозі, вказаній в пункті Б4, та не приховує надану інформацію. Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про те, як він виконав агрегацію своїх часток участі у подібні суб'єкти господарювання.
- Б4 Суб'єкт господарювання подає інформацію окремо для часток участі в:
- дочірніх підприємствах;
 - спільних підприємствах;
 - спільних господарських одиницях;
 - асоційованих підприємствах; та
 - неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання.
- Б5 Визначаючи, чи агрегувати інформацію, суб'єкт господарювання має розглянути кількісну та якісну інформацію про різні характеристики ризику та доходу кожного суб'єкта господарювання, який розглядається для агрегації, та значущість кожного такого суб'єкта господарювання для суб'єкта господарювання, що звітує. Суб'єкт господарювання подає розкриття інформації у такий спосіб, який чітко пояснює користувачам фінансової звітності характер та масштаби його часток участі у цих інших суб'єктах господарювання.
- Б6 Приклади рівнів агрегування в класах суб'єктів господарювання, вказаних в пункті Б4, які можуть бути доречними, такі:
- за характером діяльності (наприклад, суб'єкт господарювання, який займається дослідженнями та розробками, суб'єкт господарювання, який займається сек'юритизацією відновлюваних кредитних карт);
 - за галузевою класифікацією;
 - за географічною ознакою (наприклад, за країнами або регіонами).

Частки участі в інших суб'єктах господарювання

- Б7 Частка участі в іншому суб'єкті господарювання означає договірну або недоговірну участь, внаслідок якої суб'єкт господарювання, що звітує, зазнає ризику змінності доходів від діяльності іншого суб'єкта господарювання. Розгляд мети та структури організації та управління іншого суб'єкта господарювання може допомогти суб'єктові господарювання, що звітує, в оцінюванні того, чи має він частку участі у цьому суб'єкті господарювання і, отже, чи повинен він розкривати інформацію, що вимагається цим МСФЗ. Така оцінка має включати розгляд ризиків, що, як передбачалося, мали створюватися іншим суб'єктом господарювання, та ризиків, що, як передбачалося, мали передаватися іншим суб'єктом господарювання суб'єктові господарювання, що звітує, та іншим сторонам.
- Б8 Суб'єкт господарювання, що звітує, як правило, зазнає ризику змінності доходів від діяльності іншого суб'єкта господарювання внаслідок того, що він утримує інструменти (такі, як інструменти капіталу

або боргові інструменти, випущені іншим суб'єктом господарювання) або бере участь в іншому суб'єкті господарювання в інший спосіб, який передбачає змінність доходу. Наприклад, припустімо, що структурований суб'єкт господарювання утримує кредитний портфель. Структурований суб'єкт господарювання отримує кредитний дефолтний своп від іншого суб'єкта господарювання (суб'єкта господарювання, що звітує), щоб захистити себе від дефолту сплати процентів або основної суми за позиками. Суб'єкт господарювання, що звітує, задіяний у такий спосіб, що він зазнає ризику змінності доходу від діяльності структурованого суб'єкта господарювання, оскільки кредитний дефолтний своп передбачає змінність доходу структурованого суб'єкта господарювання.

- Б9 Деякі інструменти призначені для того, щоб передати ризик від суб'єкта господарювання, що звітує, іншому суб'єктові господарювання. Такі інструменти створюють змінність доходу для іншого суб'єкта господарювання, але, як правило, не наражають суб'єкт господарювання, що звітує, на ризик змінності доходу від діяльності іншого суб'єкта господарювання. Наприклад, припустімо, що структурований суб'єкт господарювання створений з метою забезпечення інвестиційних можливостей для інвесторів, які прагнуть зазнавати кредитний ризик суб'єкта господарювання Z (суб'єкт господарювання Z не зв'язаний з жодною стороною, задіяною в угоді). Структурований суб'єкт господарювання отримує фінансування, випускаючи для таких інвесторів ноти, які пов'язані з кредитним ризиком суб'єкта господарювання Z (кредитні ноти) та використовує ці кошти для інвестування в портфель без ризикових фінансових активів. Структурований суб'єкт господарювання зазнає кредитного ризику суб'єкта господарювання Z, укладаючи кредитний дефолтний своп (КДС) з протилежною стороною свопу. КДС передає кредитний ризик суб'єкта господарювання Z структурованому суб'єктові господарювання в обмін на плату, сплачену протилежною стороною свопу. Інвестори в структурований суб'єкт господарювання отримують вищий дохід, який відображає і дохід структурованого суб'єкта господарювання від його портфеля активів, і плату за КДС. Протилежна сторона свопу не має участі у структурованому суб'єкті господарювання, який наражає його на ризик змінності доходу від діяльності структурованого суб'єкта господарювання, оскільки КДС передає змінність структурованому суб'єктові господарювання, а не поглинає змінність доходів структурованого суб'єкта господарювання.

Зведена фінансова інформація для дочірніх підприємств, спільних та асоційованих підприємств (пункти 12 та 21)

- Б10 Для кожного дочірнього підприємства, яке має частки участі, які не забезпечують контролю, які є суттєвими для суб'єкта господарювання, що звітує, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про:
- а) дивіденди, сплачені часткам участі, які не забезпечують контролю;
 - б) зведену фінансову інформацію про активи, зобов'язання, прибуток або збиток та грошові потоки дочірнього підприємства, яка надає змогу користувачам зрозуміти, яку частку мають частки участі, які не забезпечують контролю, у діяльності групи та грошових потоках. Така інформація може включати, зокрема, наприклад, поточні активи, непоточні активи, поточні зобов'язання, непоточні зобов'язання, дохід від звичайної діяльності, прибуток або збиток та загальний сукупний дохід.
- Б11 Зведена фінансова інформація, що вимагається пунктом Б10б), – це мають бути суми до виключення взаємозаліків між суб'єктами господарювання групи.
- Б12 Для кожного спільного або асоційованого підприємства, яке є суттєвим для суб'єкта господарювання, що звітує, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про:
- а) дивіденди, отримані від спільного чи асоційованого підприємства;
 - б) зведену фінансову інформацію для спільного чи асоційованого підприємства (див. пункти Б14 та Б15), що включає, зокрема, таке:
 - i) поточні активи;
 - ii) непоточні активи;
 - iii) поточні зобов'язання;
 - iv) непоточні зобов'язання;
 - v) дохід від звичайної діяльності;
 - vi) прибуток або збиток від діяльності, що триває;

- vii) прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування;
- viii) інший сукупний дохід;
- ix) загальний сукупний дохід.

Б13 Крім зведеної фінансової інформації, що вимагається пунктом Б12, суб'єкт господарювання розкриває для кожного спільного підприємства, яке є суттєвим для суб'єкта господарювання, що звітує, інформацію про суму:

- а) грошових коштів та їх еквівалентів, вказаних в пункті Б12б)(i);
- б) поточних фінансових активів (за винятком торговельної та іншої кредиторської заборгованості та забезпечення), вказаних у пункті Б12б)(iii);
- в) непоточних фінансових зобов'язань (за винятком торговельної та іншої кредиторської заборгованості та забезпечення), вказаних у пункті Б12б)(iv);
- г) амортизацію матеріальних та нематеріальних активів; г) процентний дохід;
- д) процентні витрати;
- е) витрати або дохід на податок на прибуток.

Б14 Зведена фінансова інформація, подана відповідно до пунктів Б12 та Б13, – це суми, включені у складену за МСФЗ фінансову звітність спільного чи асоційованого підприємства (а не частка суб'єкта господарювання у цих сумах). Якщо суб'єкт господарювання обліковує свою частку участі у спільному чи асоційованому підприємстві за методом участі у капіталі:

- а) суми, включені у складену за МСФЗ фінансову звітність спільного чи асоційованого підприємства, слід скоригувати так, щоб відобразити коригування, зроблені суб'єктом господарювання при використанні методу участі у капіталі, наприклад, такі як коригування справедливої вартості, зроблені на час придбання, та коригування з урахуванням різниць в облікових політиках;
- б) суб'єкт господарювання надає результати зіставлення поданої зведеної фінансової інформації з балансовою вартістю своєї частки участі у спільному чи асоційованому підприємстві.

Б15 Суб'єкт господарювання може подавати зведену фінансову інформацію, що вимагається пунктами Б12 та Б13, на підставі фінансової звітності спільного чи асоційованого підприємства, якщо:

- а) суб'єкт господарювання оцінює свою частку участі у спільному чи асоційованому підприємстві за справедливою вартістю відповідно до МСБО 28 (зміненого у 2011 р.); та
- б) спільне чи асоційоване підприємство не складає фінансову звітність за МСФЗ, і складання на цій основі було б неможливим або спричинило б не виправдані витрати.

У такому випадку суб'єкт господарювання розкриває інформацію про основу, на якій складена зведена фінансова інформація.

Б16 Суб'єкт господарювання розкриває, в узагальненому вигляді, інформацію про балансову вартість своїх часток участі в усіх спільних або асоційованих підприємствах, кожне з яких, взяте окремо, є несуттєвим, що обліковуються за методом участі у капіталі. Суб'єкт господарювання також розкриває окремо інформацію про загальну суму своєї частки таких показників діяльності спільних або асоційованих підприємств:

- а) прибутку або збитку від діяльності, що триває;
- б) прибутку або збитку від припиненої діяльності після оподаткування;
- в) іншого сукупного доходу;
- г) загального сукупного доходу.

Суб'єкт господарювання подає розкрити інформацію окремо для спільних та асоційованих підприємств.

Б17 Якщо частка участі суб'єкта господарювання у дочірньому, спільному чи асоційованому підприємстві (або частина його частки участі у спільному чи асоційованому підприємстві) класифікована (або включена до класифікованої групи вибуття) як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5 то суб'єкт господарювання не повинен розкривати зведену фінансову інформацію для такого дочірнього, спільного чи асоційованого підприємства відповідно до пунктів Б10–Б16.

Зобов'язання перед спільними підприємствами (пункт 23а)

- Б18 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про сукупні зобов'язання, взяті ним але не визнані на дату звітності (в тому числі, його частку зобов'язань, взятих спільно з іншими інвесторами, що мають спільний контроль над спільним підприємством), які пов'язані з його частками участі у спільних підприємствах. Це ті зобов'язання, які можуть спричинити майбутнє вибуття грошових коштів або інших ресурсів.
- Б19 До невизнаних зобов'язань, які можуть спричинити майбутній відтік грошових коштів або інших ресурсів, належать:
- а) невизнані зобов'язання зробити внесок фінансовими коштами або іншими ресурсами внаслідок, наприклад,
 - i) угод спільного підприємства про створення або придбання (що, наприклад, вимагають від суб'єкта господарювання вкладати кошти протягом певного періоду);
 - ii) капіталомістких проектів, здійснюваних спільним підприємством;
 - iii) безумовних купівельних зобов'язань, що охоплюють придбання обладнання, запасів або послуг, які суб'єкт господарювання зобов'язався придбати у спільного підприємства або від його імені;
 - iv) невизнані зобов'язання надати позики або іншу фінансову підтримку спільному підприємству;
 - v) невизнані зобов'язання внести ресурси у спільне підприємство, такі як активи або послуги;
 - vi) інші невідомні невизнані зобов'язання, пов'язані зі спільним підприємством;
 - б) невизнані зобов'язання придбати частку власності іншої сторони (або частину такої частки власності) у спільному підприємстві, якщо певна подія настане або не настане у майбутньому.
- Б20 Вимоги та приклади, наведені в пунктах Б18 та Б19, ілюструють деякі типи розкриття інформації, що вимагається пунктом 18 МСБО 24 *“Розкриття інформації про зв'язані сторони”*.

Частки участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання (пункти 24–31)

Структуровані суб'єкти господарювання

- Б21 Структурований суб'єкт господарювання – це суб'єкт господарювання, структура організації та управління якого така, що права голосу або подібні права не є домінуючим чинником при вирішенні питання про те, хто контролює суб'єкта господарювання, як наприклад, коли будь-які права голосу пов'язані лише з адміністративними завданнями, а значущі види діяльності скеровуються за допомогою договірних домовленостей.
- Б22 Структурований суб'єкт господарювання часто має деякі або всі вказані далі ознаки або атрибути:
- а) обмежена діяльність;
 - б) вузька або чітко окреслена мета, наприклад, впливати на ефективну з погляду оподаткування оренду, виконувати дослідження та розробки, забезпечувати джерело капіталу або фінансування для суб'єкта господарювання або надавати можливості інвестування для інвесторів, передаючи ризики та винагороди, пов'язані за активами структурованого суб'єкта господарювання, інвесторам;
 - в) недостатність власного капіталу для того, щоб структурований суб'єкт господарювання міг фінансувати свою діяльність без субординованої фінансової підтримки;
 - г) фінансування у формі кількох пов'язаних договором інструментів, виданих інвесторам, що створюють концентрації кредитного або інших ризиків (транші).
- Б23 Приклади суб'єктів господарювання, що вважаються структурованими суб'єктами господарювання, зокрема, такі:
- а) механізми сек'ютизації;

- б) фінансування, забезпечене активами;
 - в) деякі інвестиційні фонди.
- Б24 Суб'єкт господарювання, який контролює права голосу, не є структурованим суб'єктом господарювання лише тому, наприклад, що він отримує фінансування від третіх сторін після реструктуризації.

Характер ризиків від часток участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання (пункти 29–31)

- Б25 Окрім інформації, що вимагається пунктами 29–31, суб'єкт господарювання розкриває додаткову інформацію, необхідну для досягнення мети розкриття, викладеної в пункті 24б).
- Б26 Приклади додаткової інформації, яка, залежно від обставин, може бути доречною для оцінки ризиків, на які наражається суб'єкт господарювання, коли він має частку участі у неконсолідованому структурованому суб'єкті господарювання:
- а) умови угоди, яка може вимагати від суб'єкта господарювання надати фінансову підтримку неконсолідованому структурованому суб'єктові господарювання (наприклад, угоди про ліквідність або умови зміни кредитного рейтингу, пов'язані з зобов'язаннями придбати активи структурованого суб'єкта господарювання або надати фінансову підтримку), у тому числі:
 - i) опис подій чи обставин, внаслідок яких суб'єкт господарювання, що звітує, може понести збиток;
 - ii) чи є якісь умови, що можуть обмежити це зобов'язання;
 - iii) чи є інші сторони, які надають фінансову підтримку, і якщо є, то який ранг зобов'язання суб'єкта господарювання, що звітує, відносно інших сторін;
 - б) збитки, понесені суб'єктом господарювання протягом звітного періоду, пов'язані з його частками участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання;
 - в) типи доходу, отриманого суб'єктом господарювання протягом звітного періоду від своїх часток участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання;
 - г) чи повинен суб'єкт господарювання поглинати збитки неконсолідованого структурованого суб'єкта господарювання раніше від інших сторін, максимальне обмеження таких збитків для суб'єкта господарювання, та (якщо доречно) ранг та суми потенційних збитків, понесених сторонами, ранг часток участі яких нижчий, ніж ранг частки участі суб'єкта господарювання у неконсолідованому структурованому суб'єкті господарювання;
 - г) інформація про будь-які угоди про ліквідність, гарантії або інші зобов'язання з третіми сторонами, що можуть вплинути на справедливую вартість або ризик часток участі суб'єкта господарювання у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання;
 - д) будь-які складнощі, які мав неконсолідований структурований суб'єкт господарювання у фінансуванні своєї діяльності протягом звітного періоду;
 - е) зв'язок з фінансуванням неконсолідованого структурованого суб'єкта господарювання, форми фінансування (наприклад, комерційні цінні папери або середньострокові векселі) та їх середньозважений строк існування. Така інформація може включати аналіз активів за строками погашення та фінансування неконсолідованого структурованого суб'єкта господарювання, якщо структурований суб'єкт господарювання має довгострокові активи, що фінансуються за рахунок фінансування з коротшим строком.

Додаток В

Дата набрання чинності та перехідні положення

Цей додаток є невід'ємною частиною цього МСФЗ та має таку саму силу, як й інші частини цього МСФЗ.

Дата набрання чинності та перехідні положення

- В1 Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ до річних періодів, які починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється.
- В1А Документ *“Консолідована фінансова звітність, спільна діяльність та розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання: перехідні керівні положення”* (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 11 та МСФЗ 12), випущений у червні 2012 р., додає пункти В2А–В2Б. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 12 до більш раннього періоду, то він застосовує ці зміни до такого більш раннього періоду.
- В1Б Документ *“Інвестиційні суб'єкти господарювання”* (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), випущений у жовтні 2012 р., змінив пункт 2 та додаток А, а також додає пункти 9А–9Б, 19А–19Е, 21А та 25А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, то він розкриває цей факт та разом з цим застосовує усі зміни, включені у документ *“Інвестиційні суб'єкти господарювання”*.
- В1В Документ *“Інвестиційні суб'єкти господарювання: застосування винятку щодо консолідації”* (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 28), випущений у грудні 2014 р., змінив пункт 6. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, що починаються 1 січня 2016 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну раніше, то він розкриває цей факт.
- В1Г Документ *“Щорічні удосконалення МСФЗ. Цикл 2014–2016 рр.”*, випущений у грудні 2016 р., додає пункт 5А та змінив пункт В17. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно згідно з МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”* для річних періодів, які починаються 1 січня 2017 р. або пізніше.
- В2 Суб'єкт господарювання заохочується надавати інформацію, що вимагається цим МСФЗ, раніше річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Надання деякої інформації, розкриття якої вимагається цим МСФЗ, не примушує суб'єкта господарювання виконувати усі вимоги цього МСФЗ або застосовувати МСФЗ 10, МСФЗ 11, МСБО 27 (зміненого у 2011 р.) та МСБО 28 (зміненого у 2011 р.) раніше вказаної дати.
- В2А Вимоги щодо розкриття інформації у цьому МСФЗ не обов'язково застосовувати до всіх поданих періодів, що починаються до річного періоду, який безпосередньо передує першому річному періоду, до якого застосовується МСФЗ 12.
- В2Б Вимоги щодо розкриття інформації, викладені в пунктах 24–31, та відповідні настанови, викладені в пунктах В21–В26, цього МСФЗ не обов'язково застосовувати до всіх поданих періодів, що починаються до річного періоду, який безпосередньо передує першому річному періоду, до якого застосовується МСФЗ 12.

Посилання на МСФЗ 9

- В3 Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ, але ще не застосовує МСФЗ 9, будь-яке посилання на МСФЗ 9 слід читати як посилання на МСБО 39 *“Фінансові інструменти: визнання та оцінка”*.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 13

Оцінка справедливої вартості

Мета

- 1 Цей МСФЗ:
 - а) визначає *справедливу вартість*;
 - б) містить в одному МСФЗ концептуальну основу оцінювання справедливої вартості; та
 - в) вимагає розкривати інформацію про оцінки справедливої вартості.
- 2 Справедлива вартість – це ринкова оцінка, а не оцінка з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання. Для деяких активів та зобов'язань може бути ринкова інформація або ринкові операції, інформація про які є відкритою. Для інших активів та зобов'язань може не бути ринкової інформації або ринкових операцій, інформація про які є відкритою. Проте мета оцінки справедливої вартості в обох випадках однакова – визначити ціну, за якою відбувалася б *звичайна операція* продажу актива чи передачі зобов'язання між *учасниками ринку* на дату оцінки за нинішніх ринкових умов (тобто, *вихідну ціну* на дату оцінки з точки зору учасника ринку, який утримує актив або має зобов'язання).
- 3 Якщо ціна на ідентичний актив або зобов'язання не є відкритою, суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість, користуючись іншим методом оцінювання, який максимізує використання відповідних *відкритих вхідних даних* та мінімізує використання *закритих вхідних даних*. Оскільки справедлива вартість – це оцінка на основі даних ринку, то її оцінюють, використовуючи припущення, які використовували б учасники ринку, складаючи ціну актива або зобов'язання, в тому числі припущення про ризик. Внаслідок цього намір суб'єкта господарювання утримувати актив або погасити чи іншим чином виконати зобов'язання не є доречними при оцінюванні справедливої вартості.
- 4 Визначення справедливої вартості зосереджене на активах та зобов'язаннях, оскільки вони є основним предметом облікової оцінки. До того ж, цей МСФЗ слід застосовувати до власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, оцінених за справедливою вартістю.

МСФЗ 13

Сфера застосування

- 5** Цей МСФЗ застосовується, коли інший МСФЗ вимагає або дозволяє скласти оцінки справедливої вартості або розкривати інформацію про оцінки справедливої вартості (та такі оцінки, як справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж, на основі справедливої вартості або розкриття інформації про такі оцінки), за винятком зазначеного в пунктах 6 та 7.
- 6** Оцінка та вимоги розкриття інформації, викладені у цьому МСФЗ, не застосовуються до
- а) операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій у межах сфери застосування МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”;
 - б) операцій оренди у межах сфери застосування МСФЗ 16 “Оренда”; та
 - в) оцінок, які дещо подібні до справедливої вартості, але не є справедливою вартістю, таких як чиста вартість реалізації в МСБО 2 “Запаси” або вартість при використанні в МСБО 36 “Зменшення корисності активів”.
- 7** Розкриття інформації, що вимагаються цим МСФЗ, не вимагаються для:
- а) активів програми, оцінених за справедливою вартістю відповідно до МСБО 19 “Виплати працівникам”;
 - б) інвестицій програми пенсійного забезпечення, оцінених за справедливою вартістю відповідно до МСБО 26 “Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення”; та
 - в) активів, для яких сума очікуваного відшкодування – це справедлива вартість за вирахуванням витрат на вибуття відповідно до МСБО 36.
- 8** Концептуальна основа оцінки справедливої вартості, викладена у цьому МСФЗ, застосовується як до первісної, так і для подальшої оцінки, якщо справедлива вартість вимагається або дозволяється іншими МСФЗ.

Оцінка

Визначення справедливої вартості

- 9 Цей МСФЗ визначає справедливу вартість як ціну, яка була б отримана за продаж актива, або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.
- 10 В пункті Б2 описано загальний підхід до оцінки справедливої вартості.

Актив або зобов'язання

- 11 Оцінка справедливої вартості – це оцінка конкретного актива або зобов'язання. Тому, оцінюючи справедливу вартість, суб'єкт господарювання має брати до уваги ті характеристики актива або зобов'язання, які учасники ринку взяли б до уваги, визначаючи ціну актива або зобов'язання на дату оцінки. До таких характеристик належать, наприклад, такі:
- а) стан та місце розташування актива; та
 - б) обмеження, якщо вони є, на продаж або використання актива.
- 12 Вплив на оцінку, що виникає внаслідок певної характеристики, буде різним залежно від того, як така характеристика була би врахована учасниками ринку.
- 13 Активом або зобов'язанням, оціненим за справедливою вартістю, може бути або:
- а) окремий актив або зобов'язання (наприклад, фінансовий інструмент або нефінансовий актив); або
 - б) група активів, група зобов'язань або група активів та зобов'язань (наприклад, одиниця, яка генерує грошові кошти, або бізнес).
- 14 Те, чи є актив або зобов'язання окремим активом чи зобов'язанням, групою активів, групою зобов'язань чи групою активів та зобов'язань для цілей визнання або розкриття інформації, залежить від його *одиноці обліку*. Одиниця обліку для актива чи зобов'язання визначається відповідно до МСФЗ, який вимагає або дозволяє оцінку справедливої вартості, за винятком передбаченого у цьому МСФЗ.

МСФЗ 13

Операція

- 15 **Оцінка справедливої вартості припускає, що актив або зобов'язання обмінюється між учасниками ринку у звичайній операції продажу актива або передачі зобов'язання на дату оцінки за поточних ринкових умов.**
- 16 **Оцінка справедливої вартості припускає, що операція продажу актива або передачі зобов'язання відбувається або**
- а) на основному ринку для цього актива або зобов'язання; або**
 - б) за відсутності основного ринку – на *найсприятливішому ринку* для цього актива або зобов'язання.**
- 17 Суб'єктові господарювання не потрібно здійснювати всебічне дослідження усіх можливих ринків, щоб визначити основний ринок або, за відсутності основного ринку, найсприятливіший ринок, але він має взяти до уваги всю інформацію, яку можна отримати. За відсутності свідчень на користь протилежного положення, ринок, на якому суб'єкт господарювання, як правило, здійснює операцію продажу актива або передачі зобов'язання, приймається за основний ринок або, за відсутності основного ринку, за найсприятливіший ринок.
- 18 Якщо для актива або зобов'язання є основний ринок, то оцінка справедливої вартості представляє ціну та такому ринку (незалежно від того, чи ця ціна є безпосередньо відкритою, чи її оцінку отримано за іншим методом оцінювання), навіть якщо ціна на іншому ринку є потенційно більш сприятливою на дату оцінки.
- 19 Суб'єкт господарювання повинен мати доступ до основного (або найсприятливішого) ринку на дату оцінки. Оскільки різні суб'єкти господарювання (та бізнеси у цих суб'єктах господарювання) з різними видами діяльності можуть мати доступ до різних ринків, то основний (або найсприятливіший) ринок для одного й того ж актива або зобов'язання може бути різним для різних суб'єктів господарювання (та бізнесі у цих суб'єктах господарювання). Тому основний (або найсприятливіший) ринок (і, отже, учасників ринку) розглядається з погляду суб'єкта господарювання, що передбачає відмінності між суб'єктами господарювання з різними видами діяльності.
- 20 Хоча суб'єкт господарювання повинен мати доступ до ринку, не потрібно, щоб суб'єкт господарювання міг продавати певний актив або передавати певне зобов'язання на дату оцінки, аби мати змогу оцінити справедливую вартість на підставі ціни на такому ринку.
- 21 Навіть якщо немає відкритого ринку, щоб надати інформацію про ціноутворення стосовно продажу актива або передачі зобов'язання на

дату оцінки, оцінка справедливої вартості має припускати, що операція відбувається на таку дату, розглянута з погляду учасника ринку, який утримує актив або має зобов'язання. Така уявна операція створює основу для оцінювання ціни продажу актива або передачі зобов'язання.

Учасники ринку

- 22** Суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість актива або зобов'язання, користуючись припущеннями, якими користувалися б учасники ринку, складаючи ціну актива або зобов'язання, та припускаючи, що учасники ринку діють у своїх економічних інтересах.
- 23** У процесі формулювання таких припущень суб'єктові господарювання не потрібно ідентифікувати конкретних учасників ринку. Радше, суб'єкт господарювання має визначити характеристики, які вирізняють учасників ринку загалом, враховуючи чинники, характерні для всього переліченого далі:
- а) актива або зобов'язання;
 - б) основного (або найсприятливішого) ринку для цього актива чи зобов'язання; та
 - в) учасників ринку, з якими суб'єкт господарювання здійснив би операцію на такому ринку.

Ціна

- 24** Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж актива або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції на основному (або найсприятливішому) ринку на дату оцінки за поточних ринкових умов (тобто вихідна ціна), незалежно від того, чи спостерігається така ціна безпосередньо, чи оцінена за допомогою іншого методу оцінювання.
- 25** Ціну на основному (або найсприятливішому) ринку, використану для оцінки справедливої вартості актива або зобов'язання, не слід коригувати з урахуванням витрат на операцію. Витрати на операцію обліковують відповідно до інших МСФЗ. Витрати на операцію не є характеристикою актива чи зобов'язання; радше, вони є характерними для операції та будуть різними залежно від того, як суб'єкт господарювання здійснює операцію з активом чи зобов'язанням.
- 26** Витрати на операцію не включають транспортні витрати. Якщо місце розташування є характеристикою актива (наприклад, у випадку, якщо

МСФЗ 13

це товар), ціну на основному (або найсприятливішому) ринку коригують з урахуванням витрат, якщо вони є, які були б понесені для транспортування актива з його поточного місця розташування до ринку.

Застосування до нефінансових активів

Найвигідніше та найкраще використання нефінансових активів

- 27** Оцінка справедливої вартості нефінансового актива враховує здатність учасника ринку генерувати економічні вигоди шляхом *найвигіднішого та найкращого* використання актива або шляхом продажу його іншому учасникові ринку, який використовуватиме цей актив *найвигідніше та найкраще*.
- 28** Найвигідніше та найкраще використання нефінансового актива враховує таке використання актива, яке є фізично можливим, юридично дозволеним та фінансово обґрунтованим, а саме:
- а) використання, яке є фізично можливим, враховує фізичні характеристики актива, які були б взяті до уваги учасниками ринку при визначенні ціни актива (наприклад, місце розташування або розмір об'єкта власності);
 - б) використання, яке є юридично дозволеним, враховує будь-які юридичні обмеження на використання актива, які були б взяті до уваги учасниками ринку при визначенні ціни актива (наприклад, регулювання зонування, що застосовується до об'єкта власності);
 - в) використання, яке є фінансово обґрунтованим, враховує, чи генерує використання актива, яке є фізично можливим та юридично дозволеним, адекватний дохід або грошові потоки (враховуючи вартість перетворення актива для такого використання) для отримання інвестиційного доходу, який учасники ринку вимагали б від інвестиції у такий актив, вкладеної для такого використання.
- 29** Найвигідніше та найкраще використання визначається з позиції учасників ринку, навіть якщо суб'єкт господарювання має намір використовувати актив іншим чином. Проте, вважається, що нинішнє використання суб'єктом господарювання нефінансового актива є найвигіднішим та найкращим, окрім випадків, коли ринок або інші чинники дають підстави вважати, що інше використання учасниками ринку збільшило б до максимальної вартість актива.

30 Щоб захистити свою конкурентну позицію, або з інших причин, суб'єкт господарювання може мати намір не використовувати придбаний нефінансовий актив активно, або ж він може мати намір не використовувати актив найвигідніше та найкраще. Наприклад, це може бути у випадку придбаного нематеріального актива, який суб'єкт господарювання планує використовувати з метою захисту, перешкоджаючи іншим користуватися ним. Однак, суб'єкт господарювання має оцінювати справедливу вартість нефінансового актива, припускаючи його найвигідніше та найкраще використання учасниками ринку.

Передумова оцінки для нефінансових активів

31 Найвигідніше та найкраще використання нефінансового актива визначає передумову оцінки, використану для оцінки справедливої вартості актива, а саме:

- a) найвигідніше та найкраще використання нефінансового актива може забезпечити максимальну вартість для учасників ринку завдяки його використанню у поєднанні з іншими активами як групи (встановленого або іншим чином зконфігурованого для використання) або у поєднанні з іншими активами та зобов'язаннями (наприклад, бізнес).
 - (i) Якщо найвигідніше та найкраще використання актива – це використання актива у поєднанні з іншими активами або з іншими активами та зобов'язаннями, то справедлива вартість актива – це ціна, яка була б отримана у нинішній операції з продажу актива, за припущення, що актив використовуватиметься з іншими активами або з іншими активами та зобов'язаннями та що ці активи та зобов'язання (тобто додаткові до нього активи та пов'язані з ним зобов'язання) будуть доступними для учасників ринку.
 - (ii) Зобов'язання, пов'язані з активом та з додатковими активами, включають зобов'язання, які фінансують робочий капітал, але не включають зобов'язання, використані для фінансування активів, що не входять до даної групи активів.
 - (iii) Припущення про найвигідніше та найкраще використання нефінансового актива має бути послідовним для всіх активів (для яких доречно найвигідніше та найкраще використання) групи активів або групи активів та зобов'язань, у якій актив використовуватиметься.

МСФЗ 13

- б) Найвигідніше та найкраще використання нефінансового актива може забезпечити максимальну вартість для учасників ринку на індивідуальній основі. Якщо найвигідніше та найкраще використання нефінансового актива – це використання його індивідуально, то справедлива вартість актива – це ціна, яка була б отримана у нинішній операції продажу актива учасникам ринку, які б використовували цей актив індивідуально.
- 32 Оцінка справедливої вартості нефінансового актива передбачає, що актив продається узгоджено з одиницею обліку, визначеною в інших МСФЗ (якою може бути окремий актив). Це так навіть тоді, коли така оцінка справедливої вартості передбачає, що найвигідніше та найкраще використання актива – це використання його у поєднанні з іншими активами або з іншими активами та зобов'язаннями, оскільки оцінка справедливої вартості передбачає, що учасник ринку вже утримує додаткові до даного активи та пов'язані з ним зобов'язання.
- 33 В пункті Б3 описано застосування концепції передумови оцінки для нефінансових активів.

Застосування до зобов'язань та власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання

Загальні принципи

- 34 Оцінка справедливої вартості передбачає, що фінансове або нефінансове зобов'язання або власний інструмент капіталу суб'єкта господарювання (наприклад, частки участі у власному капіталі, випущені як компенсація при об'єднанні бізнесу) передається учасникові ринку на дату оцінки. Передача зобов'язання або власного інструменту капіталу суб'єкта господарювання передбачає таке:
- а) Зобов'язання лишатиметься непогашеним і сторона-учасник ринку, якій буде здійснено передачу, повинна буде виконати зобов'язання. Зобов'язання не буде погашене з контрагентом або іншим чином на дату оцінки.
- б) Власний інструмент капіталу суб'єкта господарювання лишатиметься непогашеним, і сторона, якій він передається, – учасник ринку – перебере на себе права та обов'язки, пов'язані з інструментом. Інструмент не буде скасований або іншим чином погашений на дату оцінки.
- 35 Навіть якщо немає відкритого ринку, щоб надати цінову інформацію про передачу зобов'язання або власного інструменту капіталу суб'єкта господарювання (наприклад, тому, що контрактні або інші юридичні обмеження перешкоджають передачі таких об'єктів), для таких об'єктів може бути відкритий ринок, якщо інші сторони їх утримують як активи (наприклад, корпоративна облігація або опціон “кол” на акції суб'єкта

- 36 В усіх випадках суб'єкт господарювання має максимізувати використання доречних відкритих вхідних даних та мінімізувати використання закритих вхідних даних, щоб досягти мети оцінки справедливої вартості, а саме – визначити ціну, за якою відбувалася б звичайна операція передачі зобов'язання або інструмента капіталу між учасниками ринку на дату оцінки за нинішніх ринкових умов.

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

- 37 Якщо ціни котирування для передачі ідентичного або подібного зобов'язання або власного інструмента капіталу суб'єкта господарювання немає, а ідентичний об'єкт утримує інша сторона як актив, то суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість зобов'язання або інструмента капіталу з позиції учасника ринку, який утримує ідентичний об'єкт як актив на дату оцінювання.
- 38 В таких випадках суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість зобов'язання або інструмента капіталу таким чином:
- а) за допомогою ціни котирування на *активному ринку* на ідентичний об'єкт, утримуваний іншою стороною як актив, якщо така ціна є;
 - б) якщо такої ціни немає, – за допомогою інших відкритих вхідних даних, таких як ціна котирування на ринку, який не є активним, на ідентичний об'єкт, утримуваний іншою стороною як актив;
 - в) якщо відкритих цін в а) та б) немає, – за допомогою іншого методу оцінювання, такої як:
 - (i) *дохідний підхід* (наприклад, метод теперішньої вартості, який враховує майбутні грошові потоки, які учасник ринку очікував би отримувати від утримування зобов'язання або інструмента капіталу як актива; див. пункти Б10 та Б11);
 - (ii) *ринковий підхід* (наприклад, користуючись цінами котирування на подібні зобов'язання або інструменти капіталу, утримувані іншими сторонами як активи; див. пункти Б5–Б7).

МСФЗ 13

39 Суб'єкт господарювання коригує ціну котирування зобов'язання або власного інструменту капіталу суб'єкта господарювання, утримуваного іншою стороною як актив, лише якщо є чинники, характерні для цього актива, що не застосовуються до оцінки справедливої вартості зобов'язання або інструменту капіталу. Суб'єкт господарювання має забезпечити, щоб ціна актива не відображала вплив обмеження, що перешкоджає продажу такого актива. Деякими чинниками, які можуть вказувати на те, що ціну котирування актива слід скоригувати, є такі:

- а) ціна котирування актива стосується подібного (але не ідентичного) зобов'язання чи інструменту капіталу, утримуваного іншою стороною як актив. Наприклад, зобов'язання або інструмент капіталу може мати певну особливість (наприклад, кредитна якість емітента), яка відрізняється від тієї, що відображена в справедливій вартості подібного зобов'язання або інструменту капіталу, утримуваного як актив;
- б) одиниця обліку актива не така сама, як для зобов'язання або інструменту капіталу. Наприклад, для зобов'язань у деяких випадках ціна на актив відображає загальну ціну пакету, що складається як з сум, що мають бути отримані від емітента, так і з сум, що мають бути отримані від третьої сторони як забезпечення за кредитом. Якщо одиниця обліку для зобов'язання не така сама, як для загального пакету, то мета полягає у тому, щоб оцінити справедливу вартість зобов'язання емітента, а не справедливу вартість загального пакету. Отже, у таких випадках, суб'єкт господарювання коригуватиме відкриту ціну на актив, щоб виключити вплив забезпечення кредиту, наданого третьою стороною.

Зобов'язання та інструменти капіталу, що не утримуються іншими сторонами як активи

40 Якщо ціни котирування для передачі ідентичного або подібного зобов'язання або власного інструмента капіталу суб'єкта господарювання немає, а ідентичний об'єкт не утримує інша сторона як актив, то суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість зобов'язання або інструменту капіталу за допомогою методу оцінювання з позиції учасника ринку, який має виконати зобов'язання або випустив права вимоги на капітал.

41 Наприклад, застосовуючи метод теперішньої вартості, суб'єкт господарювання може врахувати або

- а) майбутнє вибуття грошових коштів, які, за очікуваннями, поніс би учасник ринку при виконанні зобов'язання, включаючи компенсацію, яку вимагав би учасник ринку за взяття зобов'язання (див. пункти Б31–Б33); або

- б) суму, яку отримав би учасник ринку, щоб узяти або випустити ідентичне зобов'язання або інструмент капіталу, виходячи з припущень, якими користувалися б учасники ринку, визначаючи ціну на ідентичний об'єкт (наприклад, який має такі самі кредитні характеристики) на основному (або найсприятливішому) ринку для випуску зобов'язання або інструменту капіталу з такими самими контрактними умовами.

Ризик невиконання

- 42** Справедлива вартість зобов'язання відображає вплив *ризик невиконання*. Ризик невиконання включає, зокрема, власний кредитний ризик суб'єкта господарювання (як визначено в МСФЗ 7 “*Фінансові інструменти: розкриття інформації*”). Ризик невиконання, за припущенням, однаковий до та після передачі зобов'язання.
- 43** Оцінюючи справедливу вартість зобов'язання, суб'єкт господарювання бере до уваги вплив свого кредитного ризику (кредитної позиції) та інших чинників, які можуть вплинути на ймовірність того, що зобов'язання буде або не буде виконане. Такий вплив може бути різним залежно від зобов'язання, наприклад:
- а) чи є зобов'язання обов'язком надати грошові кошти (фінансове зобов'язання), чи обов'язком надати товари або послуги (нефінансове зобов'язання);
 - б) умови забезпечення кредитів, пов'язані з зобов'язанням, якщо вони є.
- 44** Справедлива вартість зобов'язання відображає вплив ризику невиконання на основу його одиниці обліку. Емітент зобов'язання, випущеного з невіддільним забезпеченням кредитів з боку третьої сторони, що обліковується окремо від зобов'язання, не повинен включати вплив забезпечення кредитів (наприклад, наданої третьою стороною гарантії боргу) в оцінку справедливої вартості зобов'язання. Якщо забезпечення кредитів обліковується окремо від зобов'язання, то емітент, оцінюючи справедливу вартість зобов'язання, братиме до уваги власну кредитну позицію, а не кредитну позицію третьої сторони – гаранта.

Обмеження, що перешкоджає передачі зобов'язання або власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання

- 45** Оцінюючи справедливу вартість зобов'язання або власного інструмента капіталу суб'єкта господарювання, суб'єкт господарювання не повинен включати окремі вхідні дані або коригування інших *вхідних даних*, пов'язані з існуванням обмеження, яке перешкоджає передачі об'єкта. Вплив обмеження, яке перешкоджає передачі зобов'язання або власного інструменту капіталу суб'єкта господарювання, явно або неявно включений в інші вхідні дані для оцінки справедливої вартості.

МСФЗ 13

- 46 Наприклад, на дату операції обидва – і кредитор, і дебітор – прийняли ціну операції на зобов'язання з повним знанням того, що зобов'язання включає обмеження, яке перешкоджає його передачі. Внаслідок того, що обмеження включене в ціну операції, окремі вхідні дані або коригування існуючих вхідних даних не потрібні на дату операції, щоб відобразити вплив обмеження на передачу. Подібно до того, окремі вхідні дані або коригування існуючих вхідних даних не потрібні на подальші дати оцінки, щоб відобразити вплив обмеження на передачу.

Фінансове зобов'язання з ознакою “до запитання”

- 47 Справедлива вартість фінансового зобов'язання з ознакою “до запитання” (наприклад, депозит “до запитання”) не менша, ніж сума до сплати на вимогу, дисконтована починаючи з першої дати, коли таку суму можуть вимагати до сплати.

Застосування до фінансових активів та фінансових зобов'язань з позиціями у ринкових ризиках або кредитному ризику контрагента, що взаємно компенсуються

- 48 Суб'єкт господарювання, який утримує групу фінансових активів та фінансових зобов'язань, зазнає ринкових ризиків (як визначено в МСФЗ 7) та кредитного ризику (як визначено в МСФЗ 7) кожного з контрагентів. Якщо суб'єкт господарювання здійснює управління такою групою фінансових активів та фінансових зобов'язань на основі чистих ринкових ризиків або чистого кредитного ризику, на які він наражається, то суб'єктові господарювання дозволяється застосовувати виняток до цього МСФЗ для оцінювання справедливої вартості. Цей виняток дозволяє суб'єктові господарювання оцінювати справедливу вартість групи фінансових активів та фінансових зобов'язань на основі ціни, яка була б отримана за продаж чистої довгої позиції (тобто актива) для певного ризику або за передачу чистої короткої позиції (тобто зобов'язання) для певного ризику у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки за нинішніх ринкових умов. Відповідно, суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість групи фінансових активів та фінансових зобов'язань відповідно до того, як учасники ринку визначили б ціну чистого ризику на дату оцінки.
- 49 Суб'єктові господарювання дозволяється використовувати виняток у пункті 48 лише якщо суб'єкт господарювання здійснює все вказане далі:
- здійснює управління групою фінансових активів та фінансових зобов'язань на основі чистого ринкового ризику (або ризиків) або кредитного ризику певного контрагента, на які він наражається, відповідно до задокументованої стратегії управління ризиками або інвестиційної стратегії суб'єкта господарювання;
 - надає інформацію на такій підставі про групу фінансових активів та фінансових зобов'язань провідному управлінському персоналові

суб'єкта господарювання, як визначено в МСБО 24 “*Розкриття інформації про зв'язані сторони*”; та

- в) від нього вимагається або він вибрав оцінювати такі фінансові активи та фінансові зобов'язання за справедливою вартістю у звіті про фінансовий стан на кінець кожного звітного періоду.
- 50 Виняток у пункті 48 не стосується подання фінансової звітності. В деяких випадках основа для подання фінансових інструментів у звіті про фінансовий стан відрізняється від основи для оцінки фінансових інструментів, наприклад, якщо МСФЗ не вимагає або дозволяє подавати фінансові інструменти на нетто-основі. У таких випадках суб'єктові господарювання, можливо, потрібно відносити коригування на рівні портфеля (див. пункти 53–56) до окремих активів або зобов'язань, які становлять групу фінансових активів та фінансових зобов'язань, управління якими здійснюється на основі чистого ризику, на який наражається суб'єкт господарювання. Суб'єкт господарювання виконує такі віднесення на обґрунтованій та послідовній основі, користуючись методом, що відповідає обставинам.
- 51 Щоб скористатися винятком у пункті 48, суб'єкт господарювання приймає рішення стосовно облікової політики відповідно до МСБО 8 “*Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки*”. Суб'єкт господарювання, який користується винятком, має застосовувати таку облікову політику, включаючи свою політику віднесення коригувань цін попиту та пропозиції (див. пункти 53–55) та кредитних коригувань (див. пункт 56), якщо доречно, послідовно з періоду у період для певного портфеля.
- 52 Виняток у пункті 48 застосовується лише до фінансових активів, фінансових зобов'язань та інших контрактів у межах сфери застосування МСБО 39 “*Фінансові інструменти: визнання та оцінка*” або МСФЗ 9 “*Фінансові інструменти*”. Фінансові активи та фінансові зобов'язання, про які йдеться в пунктах 48–51 та 53–56, слід розуміти як застосування до всіх контрактів, що належать до сфери застосування МСБО 39 та МСФЗ 9 та обліковуються відповідно до них, незалежно від того, чи відповідають вони визначенням фінансових активів чи фінансових зобов'язань, наведених в МСБО 32 “*Фінансові активи: подання*”.

Позиція щодо ринкових ризиків

- 53 Якщо суб'єкт господарювання користується винятком у пункті 48 для оцінки справедливої вартості групи фінансових активів та фінансових зобов'язань, управління якими здійснюється на основі чистої позиції щодо певного ринкового ризику (або ризиків), на який наражається суб'єкт господарювання, то суб'єкт господарювання застосовує ціну у межах спреду між ціною попиту та пропозиції, який найкраще представляє справедливу вартість за даних обставин для чистої позиції щодо цих ринкових ризиків, на які наражається суб'єкт господарювання (див. пункти 70 та 71).
- 54 Якщо суб'єкт господарювання користується винятком у пункті 48, то він має забезпечити, що ринковий ризик (або ризики), на який він наражається у такій

МСФЗ 13

групі фінансових активів та фінансових зобов'язань, практично однакові. Наприклад, суб'єкт господарювання не повинен об'єднувати ризик відсоткової ставки, пов'язаний з фінансовим активом, з ціновим ризиком на певні товари, пов'язаним з фінансовим зобов'язанням, оскільки це не зменшить відсотковий ризик або ціновий ризик на певні товари, яких зазнає такий суб'єкт господарювання. При використанні винятку в пункті 48, будь-який базисний ризик, що виникає внаслідок того, що параметри ринкового ризику не ідентичні, слід врахувати в оцінці справедливої вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань у групі.

- 55 Подібно до того, тривалість дії на суб'єкт господарювання певного ринкового ризику (або ризиків), що виникає внаслідок фінансових активів та фінансових зобов'язань, має бути практично однаковою. Наприклад, суб'єкт господарювання, який застосовує 12-місячний ф'ючерсний контракт проти грошових потоків, пов'язаних з ризиком відсоткової ставки, вартість якого відповідає ризикові за 12 місяців, у зв'язку з п'ятирічним фінансовим інструментом у групі, до якої належать лише такі фінансові активи та фінансові зобов'язання, оцінює справедливу вартість 12-місячного ризику відсоткової ставки на нетто основі, а решту ризику відсоткової ставки (тобто роки 2–5) – на брутто-основі.

Позиція щодо кредитного ризику певного контрагента

- 56 Використовуючи виняток у пункті 48 для оцінювання справедливої вартості групи фінансових активів та фінансових зобов'язань перед певним контрагентом, суб'єкт господарювання має включати вплив на суб'єкта господарювання чистого кредитного ризику цього контрагента, або вплив на контрагента чистого кредитного ризику суб'єкта господарювання до оцінки справедливої вартості, коли учасники ринку взяли б до уваги будь-які існуючі домовленості, які зменшують кредитний ризик у випадку дефолту (наприклад, генеральний договір нетінгу з контрагентом або договір, що вимагає обмін заставою на основі чистої позиції кредитного ризику кожної сторони по відношенню до іншої сторони). Оцінка справедливої вартості повинна відображати очікування учасників ринку стосовно ймовірності того, що така угода юридично може бути виконана у випадку дефолту.

Справедлива вартість при первісному визнанні

- 57 Коли придбано актив або взято зобов'язання в операції обміну такого актива або зобов'язання, ціна операції – це ціна, сплачена за придбання актива або отримана за взяття зобов'язання (тобто *ціна входження*). З протилежного боку, справедлива вартість актива або зобов'язання – це ціна, яка була б отримана за продаж актива або сплачена за передачу зобов'язання (тобто *ціна виходу*). Суб'єкти господарювання не обов'язково продають активи за цінами, сплаченими при їх придбанні. Так само, суб'єкти господарювання не обов'язково передають зобов'язання за цінами, отриманими на момент їх прийняття.
- 58 В багатьох випадках ціна операції дорівнюватиме справедливій вартості (наприклад, це може бути у випадку, коли на дату операції операція

придбання актива відбувається на ринку, на якому актив був би проданий).

- 59 Визначаючи, чи дорівнює справедлива вартість при первісному визнанні ціні операції, суб'єкт господарювання має врахувати всі чинники, характерні для даної операції та актива чи зобов'язання. В пункті Б4 описано ситуації, у яких ціна операції може не представляти справедливую вартість актива чи зобов'язання при первісному визнанні.
- 60 Якщо інший МСФЗ вимагає або дозволяє суб'єктові господарювання оцінювати актив або зобов'язання за справедливою вартістю, і ціна операції відрізняється від справедливої вартості, то суб'єкт господарювання визнає отриманий в результаті прибуток або збиток у прибутку або збитку, окрім випадків, коли такий МСФЗ передбачає інше.

Методи оцінки вартості

- 61** Суб'єкт господарювання застосовує методи оцінки вартості, які відповідають обставинам та для яких є достатньо даних, щоб оцінити справедливу вартість, максимізуючи використання доречних відкритих вхідних даних та мінімізуючи використання закритих вхідних даних.
- 62** Мета застосування методу оцінки вартості – визначити ціну, за якою відбулася б звичайна операція продажу актива чи передачі зобов'язання між учасниками ринку на дату оцінки за поточних ринкових умов. Три широко застосовувані методи оцінки вартості такі: ринковий підхід, *витратний підхід* та дохідний підхід. Основні аспекти цих підходів стисло викладені в пунктах Б5–Б11. Для оцінки справедливої вартості суб'єкт господарювання застосовує методи оцінки вартості, що відповідають одному або кільком зазначеним підходам.
- 63** В деяких випадках годитиметься один метод оцінки вартості (наприклад, при оцінюванні актива або зобов'язання з використанням цін котирування на активному ринку для ідентичних активів або зобов'язань). В інших випадках годитимуться декілька методів (наприклад, це може бути у випадку, коли оцінюється одиниця, що генерує грошові кошти). Якщо для оцінки справедливої вартості застосовують кілька методів оцінки, то результати (тобто, відповідні показники справедливої вартості) слід оцінювати, враховуючи прийнятність діапазону значень, на які вказують такі результати. Оцінка справедливої вартості – це точка в діапазоні, яка найкраще представляє справедливу вартість за даних обставин.
- 64** Якщо ціна операції – це справедлива вартість при первісному визнанні, а для оцінки справедливої вартості у наступних періодах застосовуватимуть методу оцінки вартості, у якій використовуються закриті вхідні дані, то метод оцінки слід калібрувати так, щоб при первісному визнанні результат методу оцінки дорівнював ціні операції. Калібрування забезпечує відображення методом оцінки вартості поточних ринкових умов, і це допомагає суб'єктові господарювання визначити, чи необхідне коригування методу оцінки вартості (наприклад, може бути характеристика актива чи зобов'язання, яку метод оцінки вартості не враховує). Після первісного визнання, оцінюючи справедливу вартість за допомогою методу оцінки вартості або методів, які використовують закриті дані, суб'єкт господарювання має забезпечити, щоб такі методи оцінки вартості відображали дані, які спостерігаються на ринку (наприклад, ціну на подібний актив або зобов'язання) на дату оцінки.

- 65 Методи оцінки вартості, що використовуються для оцінки справедливої вартості, слід застосовувати послідовно. Проте зміна в методі оцінки або способі його застосування (наприклад, зміна вагових коефіцієнтів при застосуванні кількох методів оцінки або зміна коригування, що застосовується до методу оцінки вартості) є доречною, якщо наслідком такої зміни є оцінка, яка так само або краще представляє справедливу вартість за даних обставин. Це може бути, наприклад, у випадку настання будь-якої з таких подій:
- а) сформувались нові ринки;
 - б) стає доступною нова інформація;
 - в) інформація, що використовувалась раніше, тепер недоступна;
 - г) методи оцінки вартості вдосконалились; або
 - г) змінилися ринкові умови.
- 66 Зміни величин внаслідок зміни в методиці оцінювання або її застосуванні слід обліковувати як зміну облікової оцінки відповідно до МСБО 8. Проте розкриття інформації, що вимагається в МСБО 8 стосовно зміни облікової оцінки, не вимагається для змін величин внаслідок зміни в методиці оцінювання або її застосуванні.

Вхідні дані для методів оцінки вартості

Загальні принципи

- 67 Методи оцінки вартості, що застосовуються для оцінки справедливої вартості, мають максимізувати використання доречних відкритих вхідних даних та мінімізувати використання закритих вхідних даних.
- 68 Приклади ринків, у яких вхідні дані можуть бути відкритими для деяких активів та зобов'язань (наприклад, фінансових інструментів): фондові ринки, дилерські ринки, біржові ринки та ринки без участі посередників (див. пункт Б34).
- 69 Суб'єкт господарювання має відібрати вхідні дані, які відповідають характеристикам актива чи зобов'язання, що їх брали б до уваги учасники ринку в операції з активом чи зобов'язанням (див. пункти 11 та 12). В деяких випадках такі характеристики приводять до застосування коригування, такого як премія чи дисконт (наприклад, премія за контроль або дисконт при придбанні неконтрольованої частки). Проте оцінка справедливої вартості не повинна включати премію або дисконт, що не відповідають одиниці обліку в МСФЗ, який вимагає або дозволяє оцінку справедливої вартості (див. пункти 13 та

МСФЗ 13

14). Премії або дисконти, що відображають обсяг як характеристику частки, утримуваної суб'єктом господарювання (зокрема, чинник блокування, який коригує ціну котирування актива або зобов'язання, оскільки звичайний денний обсяг торгівлі не достатній, щоб поглинути кількість, утримувану суб'єктом господарювання, як описано в пункті 80), а не як характеристику самого актива чи зобов'язання (наприклад, премія за контроль при оцінюванні справедливої вартості контрольованої частки участі) в оцінці справедливої вартості не дозволяються. В усіх випадках, якщо для актива чи зобов'язання є ціна котирування на активному ринку (тобто *вхідні дані 1-го рівня*), то, оцінюючи справедливу вартість, суб'єкт господарювання має використати цю ціну без коригування, за винятком ситуацій, визначених в пункті 79.

Вхідні дані на основі цін попиту та пропозиції

- 70 Якщо актив або зобов'язання, оцінені за справедливою вартістю, має ціну попиту та ціну пропозиції (наприклад, вхідні дані з дилерського ринку), то ціна у межах спреду між ціною попиту та ціною пропозиції, яка найкраще представляє справедливу вартість за даних обставин, має бути використана для оцінки справедливої вартості, незалежно від того, до якої категорії відносяться вхідні дані в ієрархії справедливої вартості (тобто 1-го, 2-го чи 3-го рівня; див. пункти 72–90). Використання цін попиту для позицій активів та цін пропозиції для позицій зобов'язань дозволяється, але не вимагається.
- 71 Цей МСФЗ не забороняє використовувати середньоринкове ціноутворення або інші домовленості щодо ціноутворення, які використовуються учасниками ринку, як практичний спосіб оцінки справедливої вартості у межах спреду між ціною попиту та ціною пропозиції.

Ієрархія справедливої вартості

- 72 З метою підвищення узгодженості та зіставності оцінок справедливої вартості та пов'язаного з ними розкриття інформації, цей МСФЗ встановлює ієрархію справедливої вартості, у якій передбачено три рівня (див. пункти 76–90) вхідних даних для методів оцінки вартості, що використовуються для оцінки справедливої вартості. Ієрархія справедливої вартості встановлює найвищий пріоритет для цін котирування (нескоригованих) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання (вхідні дані 1-го рівня) та найнижчий пріоритет для закритих вхідних даних (*вхідні дані 3-го рівня*).
- 73 В деяких випадках вхідні дані, що використовуються для оцінки справедливої вартості актива чи зобов'язання, можуть бути віднесені

до різних рівнів ієрархії справедливої вартості. В таких випадках оцінка справедливої вартості відноситься до певної категорії повністю до того ж рівня ієрархії справедливої вартості, що і вхідні дані найнижчого рівня, які є важливими для усієї оцінки. Оцінювання важливості конкретних вхідних даних для усієї оцінки потребує судження з урахуванням чинників, характерних для даного актива чи зобов'язання. Коригування, здійснювані для отримання оцінок на основі справедливої вартості, такі як витрати на продаж при оцінюванні справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж, не слід брати до уваги при визначенні рівня ієрархії справедливої вартості, до якого відноситься оцінка справедливої вартості.

- 74 Наявність доречних вхідних даних та їхня відносна суб'єктивність може вплинути на вибір відповідних методів оцінки вартості (див. пункт 61). Проте ієрархія справедливої вартості встановлює пріоритетність вхідних даних для методів оцінки вартості, а не методів оцінки, що використовуються для оцінки справедливої вартості. Наприклад, оцінка справедливої вартості, складена за методом теперішньої вартості, може бути віднесена до 2-го рівня чи 3-го рівня, залежно від вхідних даних, які є важливими для усієї оцінки, та рівня ієрархії справедливої вартості, до якого відносяться такі вхідні дані.
- 75 Якщо відкриті вхідні дані вимагають коригування з використанням закритих вхідних даних, і результатом такого коригування є значно вища або нижча оцінка справедливої вартості, то отримана в результаті оцінка буде віднесена до 3-го рівня ієрархії справедливої вартості. Наприклад, якщо учасник ринку взяв би до уваги вплив обмеження на продаж актива, оцінюючи ціну такого актива, то суб'єкт господарювання скоригує ціну котирування, щоб відобразити вплив цього обмеження. Якщо ж така ціна котирування належить до *вхідних даних 2-го рівня*, а коригування – це закриті вхідні дані, що є важливими для усієї оцінки, то оцінку відносять до 3-го рівня ієрархії справедливої вартості.

Вхідні дані 1-го рівня

- 76 Вхідні дані 1-го рівня – це ціни котирування (нескориговані) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання, до яких суб'єкт господарювання може мати доступ на дату оцінки.
- 77 Ціна котирування на активному ринку є найнадійнішим свідченням справедливої вартості і за наявності має бути використана без коригування для оцінки справедливої вартості, окрім ситуацій, визначених у пункті 79.
- 78 Вхідні дані 1-го рівня будуть доступні для багатьох фінансових активів та фінансових зобов'язань, деякі з яких можуть бути обміняні на кількох активних ринках (наприклад, на різних біржах). Тому у 1-ому рівні основна увага спрямована на визначення обох таких моментів:

МСФЗ 13

- а) основного ринку для актива чи зобов'язання або, за відсутності основного ринку, – найсприятливішого ринку для актива чи зобов'язання;
 - б) чи може суб'єкт господарювання здійснити операцію для цього актива або зобов'язання за такою ціною на такому ринку на дату оцінки.
- 79 Суб'єкт господарювання не здійснює коригування вхідних даних 1-го рівня, за винятком таких обставин:
- а) якщо суб'єкт господарювання утримує велику кількість подібних (але не ідентичних) активів або зобов'язань (наприклад, боргових цінних паперів), що оцінюються за справедливою вартістю, а ціни котирування на активному ринку є, але їх не можна легко отримати для кожного з таких активів або зобов'язань окремо (наприклад, з огляду на велику кількість подібних активів або зобов'язань, утримуваних суб'єктом господарювання, може бути складно отримати інформацію про ціни для кожного окремого актива або зобов'язання на дату оцінки). У такому випадку, для прискорення отримання оцінки на практиці, суб'єкт господарювання може оцінювати справедливу вартість за допомогою альтернативного метода ціноутворення, який не базується виключно на цінах котирування (наприклад, матричне ціноутворення). Проте використання альтернативного методу ціноутворення приводить до того, що оцінка справедливої вартості належить до категорії нижчого рівня в ієрархії справедливої вартості;
 - б) якщо ціна на активному ринку не представляє справедливу вартість на дату оцінки. Це може бути, наприклад, у випадку, коли важливі події (такі як операції на ринку без посередників, торги на брокерському ринку або оголошення) відбуваються після закриття ринку, але до дати оцінки. Суб'єкт господарювання встановлює та послідовно застосовує політику ідентифікації таких подій, які можуть вплинути на оцінки справедливої вартості. Проте, якщо ціна котирування коригується для відображення нової інформації, коригування приводить до віднесення оцінки справедливої вартості до категорії нижчого рівня в ієрархії справедливої вартості;
 - в) при оцінці справедливої вартості зобов'язання або власного інструменту капіталу суб'єкта господарювання за допомогою ціни котирування на ідентичний об'єкт, що продається та купується як актив на активному ринку, і така ціна має бути скоригована для урахування чинників, характерних для об'єкта

або актива (див. пункт 39). Якщо коригування ціни котирування актива не вимагається, то результат є оцінка справедливої вартості, що належить до категорії 1-го рівня в ієрархії справедливої вартості. Однак будь-яке коригування ціни котирування актива приведе до віднесення оцінки справедливої вартості до категорії нижчого рівня в ієрархії справедливої вартості.

- 80 Якщо суб'єкт господарювання утримує позицію за одним активом або зобов'язанням (в тому числі позицію, яка складається з великої кількості ідентичних активів або зобов'язань, таких як утримування фінансових інструментів), і актив або зобов'язання продається і купується на активному ринку, то справедливу вартість актива чи зобов'язання слід оцінювати у межах 1-го рівня як добуток ціни котирування окремого актива чи зобов'язання на кількість, утримувану суб'єктом господарювання. Це справедливо навіть для випадку, коли звичайний щоденний обсяг торгівлі ринку не достатній, щоб поглинути утримувану кількість, а розміщення заявки на продаж цієї позиції в одній операції може вплинути на ціну котирування.

Вхідні дані 2-го рівня

- 81 Вхідні дані 2-го рівня – це вхідні дані (окрім цін котирування, віднесених до 1-го рівня), які можна спостерігати для актива чи зобов'язання, прямо або опосередковано.
- 82 Якщо актив або зобов'язання має визначений (контрактний) строк, то вхідні дані 2-го рівня повинні бути відкритими протягом практично всього строку цього актива чи зобов'язання. До вхідних даних 2-го рівня належать:
- а) ціни котирування на подібні активи чи зобов'язання на активних ринках;
 - б) ціни котирування на ідентичні або подібні активи чи зобов'язання на ринках, які не є активними;
 - в) вхідні дані, окрім цін котирування, які можна спостерігати для актива чи зобов'язання, наприклад:
 - а. ставки відсотка та криві дохідності, що спостерігаються на звичайних інтервалах котирування;
 - б. допустима змінність; та
 - с. кредитні спреди
 - г) *вхідні дані, підтверджені ринком.*

МСФЗ 13

- 83 Коригування вхідних даних 2-го рівня буде різним залежно від чинників, характерних для актива чи зобов'язання. До таких чинників належать, зокрема, такі:
- а) стан та місце розташування актива;
 - б) те, якою мірою вхідні дані пов'язані з об'єктами, які можна порівняти з даним активом чи зобов'язанням (в тому числі чинники, описані в пункті 39); та
 - в) обсяг або рівень діяльності на ринках, на яких можна спостерігати вхідні дані.
- 84 Коригування вхідних даних 2-го рівня, які є важливими для всієї оцінки, може привести до того, що оцінка справедливої вартості належатиме до категорії 3-го рівня ієрархії справедливої вартості, якщо коригування використовує значні закриті дані.
- 85 В пункті Б35 описано використання вхідних даних 2-го рівня для окремих активів та зобов'язань.

Вхідні дані 3-го рівня

- 86 Вхідні дані 3-го рівня – це вхідні дані для актива чи зобов'язання, яких немає у відкритому доступі.
- 87 Закриті вхідні дані слід використовувати для оцінки справедливої вартості, якщо відповідних відкритих даних немає, що передбачається в ситуаціях, коли діяльність ринку для актива або зобов'язання на дату оцінки незначна, або її взагалі немає. Проте, мета оцінки справедливої вартості лишається такою ж, тобто ціна виходу на дату оцінки з позиції учасника ринку, який утримує актив чи несе зобов'язання. Отже, закриті вхідні дані мають відображати припущення, які використовували б учасники ринку, встановлюючи ціну на актив або зобов'язання, в тому числі припущення про ризик.
- 88 Припущення про ризик включає ризик, властивий певній методиці оцінювання, що використовується для оцінки справедливої вартості, (такої як модель ціноутворення) та ризик, властивий вхідним даним цього методу оцінки вартості. Оцінка, яка не включає коригування для урахування ризику, не представляє оцінку справедливої вартості, якщо учасники ринку включили б таке коригування, визначаючи ціну актива або зобов'язання. Наприклад, можливо, необхідно включити коригування для урахування ризику, якщо є значна невизначеність оцінки (наприклад, коли значно зменшився обсяг або рівень діяльності порівняно з нормальною діяльністю ринку для даного актива чи зобов'язання, або подібних активів чи зобов'язань, і суб'єкт господарювання визначив, що ціна операції або ціна котирування не представляє справедливую вартість, як описано в пунктах Б37–Б47).

- 89 Суб'єкт господарювання має сформувати закриті вхідні дані, користуючись найкращою інформацією, наявною за даних обставин, яка може включати власні дані суб'єкта господарювання. У процесі формування закритих вхідних даних суб'єкт господарювання може розпочати зі своїх власних даних, але він має скоригувати ці дані, якщо доступна у розумних межах інформація свідчить про те, що інші учасники ринку використали б інші дані або суб'єкт господарювання має щось особливе, чого немає у інших учасників ринку (наприклад, притаманну суб'єктові господарювання синергію). Суб'єктові господарювання не потрібно докладати вичерпних зусиль, щоб отримати інформацію про припущення учасників ринку. Проте, суб'єкт господарювання має взяти до уваги всю інформацію про припущення учасників ринку, які можна достатньо легко отримати. Закриті вхідні дані, сформовані у спосіб, описаний вище, вважаються припущеннями учасників ринку та відповідають меті оцінки справедливої вартості.
- 90 В пункті Б36 описано використання вхідних даних 3-го рівня для конкретних активів та зобов'язань.

Розкриття інформації

- 91 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка допомагає користувачам його фінансової звітності оцінити обидва такі показники:
- а) для активів та зобов'язань, що оцінюються за справедливою вартістю на періодичній або неперіодичній основі у звіті про фінансовий стан після первісного визнання, – методи оцінки вартості та вхідні дані, використані для складання таких оцінок;
 - б) для періодичних оцінок справедливої вартості з використанням важливих закритих вхідних даних (3-го рівня) – вплив оцінок на прибуток або збиток чи інший сукупний дохід за період.
- 92 З метою досягнення цілей, вказаних у пункті 91, суб'єкт господарювання має взяти до уваги все вказане далі:
- а) рівень деталізації, необхідний для виконання вимог розкриття інформації;
 - б) яку вагу приділяти кожній з численних вимог;
 - в) яку агрегацію чи дезагрегацію виконати; та

МСФЗ 13

- г) чи потребують користувачі фінансової звітності додаткової інформації для того, щоб оцінити кількісну інформацію, що розкривається.

Якщо розкриття інформації, що надається відповідно до цього МСФЗ та інших МСФЗ, недостатньо для досягнення цілей, вказаних у пункті 91, то суб'єкт господарювання розкриває додаткову інформацію, необхідну для досягнення цих цілей.

- 93 З метою досягнення цілей, викладених у пункті 91, суб'єкт господарювання розкриває, як мінімум, вказану далі інформацію для кожного класу активів та зобов'язань (див. пункт 94 щодо інформації стосовно визначення відповідних класів активів та зобов'язань), оцінених за справедливою вартістю (включаючи оцінки на основі справедливої вартості, що належать до сфери застосування цього МСФЗ) у звіті про фінансовий стан після первісного визнання:

- а) для періодичних та неперіодичних оцінок справедливої вартості, оцінка справедливої вартості на кінець звітного періоду, а для неперіодичних оцінок справедливої вартості – причини оцінки. Періодичні оцінки справедливої вартості активів або зобов'язань – це такі оцінки, які вимагаються або дозволяються іншими МСФЗ у звіті про фінансовий стан на кінець кожного звітного періоду. Неперіодичні оцінки справедливої вартості активів або зобов'язань – це такі оцінки, що вимагаються або дозволяються іншими МСФЗ у звіті про фінансовий стан за певних обставин (наприклад, якщо суб'єкт господарювання оцінює актив, утримуваний для продажу за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж відповідно до МСФЗ 5 *“Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”*, оскільки справедлива вартість актива за вирахуванням витрат на продаж нижча, ніж його балансова вартість);
- б) для періодичних та неперіодичних оцінок справедливої вартості – рівень ієрархії справедливої вартості, до якого належать оцінки справедливої вартості у сукупності (1-й, 2-й чи 3-й рівень);
- в) для активів та зобов'язань, утримуваних на кінець звітного періоду, що оцінюються за справедливою вартістю періодично, – величини будь-яких переміщень між 1-им та 2-им рівнями ієрархії справедливої вартості, причини таких переміщень та політику суб'єкта господарювання стосовно визначення коли переміщення між рівнями вважаються такими, що відбулися (див. пункт 95). Переміщення у кожний рівень мають бути розкриті та обговорені окремо від переміщень з кожного рівня;
- г) для періодичних та неперіодичних оцінок справедливої вартості, що належать до 2-го та 3-го рівнів ієрархії справедливої вартості,

– опис методу (методів) оцінки та вхідних даних, використаних при оцінці справедливої вартості. Якщо в методі оцінки вартості сталася зміна (наприклад, перехід від ринкового підходу до дохідного підходу, або якщо було використано додатковий метод оцінки вартості), суб'єкт господарювання розкриває таку зміну та причину (причини) цієї зміни. Для оцінок справедливої вартості, що належать до 3-го рівня ієрархії справедливої вартості, суб'єкт господарювання надає кількісну інформацію про важливі закриті дані, використані при складанні оцінки справедливої вартості. Від суб'єкта господарювання не вимагається формувати кількісну інформацію для виконання цієї вимоги розкриття інформації, якщо кількісні закриті дані не були сформовані суб'єктом господарювання під час оцінки справедливої вартості (наприклад, коли суб'єкт господарювання використовує ціни попередніх операцій або цінову інформацію третіх сторін без коригування). Проте, під час розкриття цієї інформації суб'єкт господарювання не може ігнорувати кількісні закриті вхідні дані, що є суттєвими для оцінки справедливої вартості і які є легко доступними для суб'єкта господарювання;

- г) для періодичних оцінок справедливої вартості, що належать до 3-го рівня ієрархії справедливої вартості, – зіставлення залишків на початок періоду з залишками на кінець періоду, з розкриттям окремо змін протягом періоду, що відносяться до
- а. загальних прибутків або збитків за період, визнаних у прибутку або збитку, а також статтю (статті) у прибутку або збитку, у якій такі прибутки або збитки визнані;
 - б. загальних прибутків або збитків за період, визнаних в іншому сукупному доході, а також статтю (статті) в іншому сукупному доході, у якій такі прибутки або збитки визнані;
 - с. придбання, продажі, випуски та погашення (кожний з цих видів змін розкривається окремо);
 - д. сум будь-яких переведень у 3-ій рівень ієрархії справедливої вартості або з нього, причини таких переведень та політику суб'єкта господарювання щодо визначення того, коли переміщення між рівнями вважаються такими, що відбулися (див. пункт 95). Переміщення у 3-ій рівень слід розкривати та обговорювати окремо від переведень з 3-го рівня;
- д) для періодичних оцінок справедливої вартості, що належать до 3-го рівня ієрархії справедливої вартості, – суму загальних прибутків або збитків за період у г)(і), включених у прибуток або збиток, що відноситься до зміни нереалізованих прибутків або збитків, пов'язаних з такими активами та зобов'язаннями, утримуваними на кінець звітного періоду, а також статтю (статті)

МСФЗ 13

у прибутку або збитку, у якій такі нереалізовані прибутки або збитку визнані;

- e) для періодичних та неперіодичних оцінок справедливої вартості, що належать до 3-го рівня ієрархії справедливої вартості, – опис процесів оцінювання, використаних суб'єктом господарювання (у тому числі, наприклад, те, як суб'єкт господарювання приймає рішення стосовно своїх політик оцінювання з періоду у період);
- e) для періодичних оцінок справедливої вартості, що належать до 3-го рівня ієрархії справедливої вартості, –
 - (i) для всіх таких оцінок – розповідний за формою опис чутливості оцінки справедливої вартості до змін закритих вхідних даних, якщо наслідком зміни таких вхідних даних (тобто інше значення) може бути значно вища або значно нижча оцінка справедливої вартості. Якщо між такими вхідними даними та іншими закритими вхідними даними, використаними в оцінці справедливої вартості, є взаємозв'язки, суб'єкт господарювання має також надати опис таких взаємозв'язків та як вони можуть збільшити або зменшити вплив змін закритих вхідних даних на оцінку справедливої вартості. Щоб виконати цю вимогу щодо розкриття інформації, розповідний за формою опис чутливості до змін закритих вхідних даних має включати, щонайменше, ці закриті вхідні дані, розкриті при дотриманні пункту г);
 - (ii) для фінансових активів та фінансових зобов'язань, якщо зміна одного або кількох закритих вхідних даних з метою відобразити можливі прийнятні альтернативні припущення приведе до значної зміни справедливої вартості, суб'єкт господарювання має вказати цей факт та розкрити вплив таких змін. Суб'єкт господарювання розкриває, як було обчислено вплив зміни з метою відобразити можливе прийнятне альтернативне припущення. Для цієї цілі значимість оцінюється по відношенню до прибутку або збитку, а також сукупних активів та сукупних зобов'язань, або коли зміни справедливої вартості визнані в іншому сукупному доході, – загального власного капіталу;
- i) для періодичних та неперіодичних оцінок справедливої вартості, якщо найвигідніше та найкраще використання нефінансового актива відрізняється від його нинішнього використання, суб'єкт господарювання розкриває цей факт, а також чому нефінансовий

актив використовується у спосіб, що відрізняється від його найвигоднішого та найкращого використання.

- 94 Суб'єкт господарювання має визначити відповідні класи активів та зобов'язань, виходячи з:
- природи, характеристик та ризиків актива чи зобов'язання; та
 - рівня ієрархії справедливої вартості, до якого віднесено оцінку справедливої вартості.

Можливо, необхідно, щоб кількість класів була більшою для оцінок справедливої вартості, віднесених до 3-го рівня ієрархії справедливої вартості, оскільки такі оцінки мають більший ступінь невизначеності та суб'єктивності. Визначення відповідних класів активів та зобов'язань, для яких має бути надане розкриття інформації про оцінки справедливої вартості, потребує судження. Клас активів та зобов'язань часто вимагатиме більшої дезагрегації, ніж статті, подані у звіті про фінансовий стан. Проте суб'єкт господарювання має надавати інформацію, достатню для того, щоб уможливити зіставлення зі статтями, поданими у звіті про фінансовий стан. Якщо інший МСФЗ визначає клас для актива чи зобов'язання, суб'єкт господарювання може скористатися таким класом, розкриваючи інформацію, що вимагається у цьому МСФЗ, якщо цей клас відповідає вимогам, викладеним у цьому пункті.

- 95 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію та послідовно дотримується своєї політики визначення того, коли переміщення між рівнями ієрархії справедливої вартості вважаються такими, що відбулися, відповідно до пункту 93в) та г)(iv). Політика щодо часу визнання переведень у рівні та переведень з рівнів має бути однаковою. Приклади політик визначення часу переведень:
- дата події або зміни обставин, що спричинили переміщення;
 - початок звітного періоду;
 - кінець звітного періоду.
- 96 Якщо суб'єкт господарювання приймає рішення у сфері облікової політики скористатися винятком у пункті 48, то він розкриває цей факт.
- 97 Для кожного класу активів та зобов'язань, не оцінених за справедливою вартістю у звіті про фінансовий стан, але для яких справедлива вартість розкривається, суб'єкт господарювання розкриває інформацію, що вимагається пунктом 93б), г) та ж). Проте від суб'єкта господарювання не вимагається надавати кількісне розкриття інформації про важливі закриті дані, використані в оцінках справедливої вартості, що належать до 3-го рівня ієрархії справедливої

МСФЗ 13

вартості, яке вимагається пунктом 93г). Для таких активів та зобов'язань суб'єктові господарювання не потрібно обов'язково надавати іншу інформацію, розкриття якої вимагається цим МСФЗ.

- 98 Для зобов'язання, оціненого за справедливою вартістю та випущеного з невіддільним забезпеченням кредиту з боку третьої сторони, емітент розкриває існування такого забезпечення кредиту та чи відображене воно в оцінці справедливої вартості зобов'язання.
- 99 Суб'єкт господарювання подає розкриття кількісної інформації, що вимагається цим МСФЗ, у табличній формі, якщо інший формат не є більш доречним.

Додаток А

Визначення термінів

Цей додаток є невіддільною частиною цього МСФЗ.

активний ринок (active market)	Ринок, на якому операції для активів або зобов'язань відбуваються з достатньою частотою та у достатньому обсязі, щоб надавати інформацію про ціноутворення на безперервній основі.
витратний підхід (cost approach)	Метод оцінювання, що відображає суму, яка була б потрібна у даний момент часу, щоб замінити експлуатаційну потужність активу (яку часто називають поточною вартістю заміщення).
ціна входження (entry price)	Ціна, сплачена за придбання активу або за взяття зобов'язання в операції обміну.
ціна виходу (exit price)	Ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов'язання.
очікуваний грошовий потік (expected cash flow)	Зважене з урахуванням імовірності середнє (тобто середнє значення розподілу) можливих майбутніх грошових потоків.
справедлива вартість (fair value)	Ціна, яка була б отримана за продаж актива чи сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.
найвигідніше та найкраще використання (highest and best use)	Використання нефінансового активу учасниками ринку, яке максимізувало б вартість активу або групи активів та зобов'язань (наприклад, бізнесу), у якій цей актив використовувався б.
дохідний підхід (income approach)	Методи оцінки вартості, які перетворюють майбутні суми (наприклад, грошові потоки або дохід та витрати) в одну поточну (тобто дисконтовану) величину. Оцінка справедливої вартості визначається, виходячи з вартості, на яку вказують очікування нинішнього ринку щодо таких майбутніх сум.

МСФЗ 13

вхідні дані (inputs)

Припущення, якими користувалися б учасники ринку, встановлюючи ціну актива чи зобов'язання, в тому числі припущення про ризик, такі як

- а) ризик, властивий певній методиці оцінювання, використаній для оцінки справедливої вартості (наприклад, модель ціноутворення); та
- б) ризик, властивий вхідним даним для методів оцінки вартості.

Вхідні дані можуть відкритими або закритими.

вхідні дані 1-го рівня (Level 1 inputs)

Ціни котирування (не скориговані) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання, до яких суб'єкт господарювання може мати доступ на дату оцінювання.

вхідні дані 2-го рівня (Level 2 inputs)

Вхідні дані, окрім цін котирування, включених до 1-го рівня, відкриті для актива або зобов'язання, прямо або опосередковано.

вхідні дані 3-го рівня (Level 3 inputs)

Закриті вхідні дані для актива або зобов'язання.

ринковий підхід (market approach)

Метод оцінки вартості, що використовує ціни та іншу доречну інформацію, яка генерується ринковими операціями з ідентичними або зіставними (тобто подібними) активами, зобов'язаннями або групою активів та зобов'язань, такою, наприклад, як бізнес.

вхідні дані, підтвержені ринком (market- corroborated inputs)

Вхідні дані, отримані переважно на основі відкритих ринкових даних або на основі даних, підтверджених ринком, із застосуванням кореляції або інших засобів.

учасники ринку (market participants)	<p>Покупці та продавці на основному (або найсприятливішому)ринку для актива чи зобов'язання, які мають усі такі характеристики:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) Вони є незалежними один від одного, тобто вони не є зв'язаними сторонами, як визначено в МСБО 24, хоча ціна в операції зі зв'язаною стороною може бути використана як вхідне дане для оцінки справедливої вартості, якщо суб'єкт господарювання має доказ того, що операція була здійснена за ринковими умовами; б) Вони є обізнаними, мають достатнє розуміння актива або зобов'язання та операції на підставі усієї наявної інформації, в тому числі інформації, яка може бути отримана в ході комплексної перевірки, яка є звичайною та звичною; в) Вони можуть здійснити операцію з активом чи зобов'язанням; г) Вони прагнуть здійснити операцію з активом або зобов'язанням, тобто вони мають мотивацію, але вони не вимушені і їх ніщо не примушує це зробити.
найсприятливіший ринок (most advantageous market)	Ринок, який максимізує суму, яка була б отримана за продаж актива, або мінімізує суму, яка була б сплачена за передачу зобов'язання, після врахування всіх витрат на операцію та транспортних витрат.
ризик невиконання (non-performance risk)	Ризик того, що суб'єкт господарювання не виконає зобов'язання. Ризик невиконання включає, зокрема, власний кредитний ризик суб'єкта господарювання.
відкриті вхідні дані (observable inputs)	Вхідні дані, сформовані за допомогою ринкових даних, таких як доступна для широкого загалу інформація про фактичні події або операції, а також та, що відображає припущення, які використали б учасники ринку, встановлюючи ціну актива чи зобов'язання.
звичайна операція (orderly transaction)	Операція, яка передбачає відкрите пропонування на ринку протягом періоду до дати оцінки для здійснення маркетингової діяльності, яка є звичайною та звичною для операцій з такими активами або зобов'язаннями; це не вимушена операція (тобто, не примусова ліквідація чи продаж у скрутній ситуації).

МСФЗ 13

основний ринок (principal market)	Ринок з найбільшим обсягом та рівнем активності для даного активу чи зобов'язання.
премія за ризик (risk premium)	Компенсація, яку прагнуть отримати неохочі до ризику учасники ринку за те, що вони беруть на себе невизначеність, властиву грошовим потокам актива чи зобов'язання. Інша назва – “коригування на ризик”.
витрати на операцію (transaction costs)	<p>Витрати на продаж актива чи передачу зобов'язання на основному (чи найсприятливішому) ринку для даного актива чи зобов'язання, які прямо відносяться до вибуття актива або передачі зобов'язання та відповідають обом таким критеріям:</p> <ul style="list-style-type: none">а) вони є прямим наслідком операції та є суттєвими для такої операції;б) вони не були б понесені суб'єктом господарювання, якби рішення продати актив або передати зобов'язання не було прийняте (подібно до витрат на продаж, як визначено в МСФЗ 5).
транспортні витрати (transport costs)	Витрати, які були б понесені для транспортування актива з його нинішнього місця знаходження до його основного (або найсприятливішого) ринку.
одиниця обліку (unit of account)	Рівень, на якому актив або зобов'язання агрегується або дезагрегується в МСФЗ для цілей визнання.
закриті вхідні дані (unobservable inputs)	Вхідні дані, для яких ринкових даних немає та які формують, користуючись найкращою наявною інформацією про припущення, якими скористалися б учасники ринку, встановлюючи ціну актива чи зобов'язання.

Додаток Б

Керівництво із застосування

Цей додаток є невіддільною частиною цього МСФЗ. В ньому описано застосування пунктів 1–99, і він має таку саму силу, що й інші частини цього МСФЗ.

- Б1 Судження, що застосовуються в різних ситуаціях оцінювання, можуть бути різними. У цьому додатку описано судження, які можуть застосовуватися, коли суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість у різних ситуаціях оцінювання.

Підхід оцінки справедливої вартості

- Б2 Мета оцінки справедливої вартості – визначити ціну, за якою відбувалася б звичайна операція продажу актива або передачі зобов'язання між учасниками ринку на дату оцінювання за нинішніх ринкових умов. Оцінка справедливої вартості вимагає, щоб суб'єкт господарювання визначив усе перелічене далі:
- а) конкретний актив або зобов'язання, яке є предметом оцінки (що відповідає його одиниці обліку);
 - б) для нефінансового активу – підставу оцінювання, яка відповідає оцінці (що відповідає його найвигіднішому та найкращому використанню);
 - в) основний (або найсприятливіший) ринок для активу чи зобов'язання;
 - г) метод (методи) оцінки вартості, який годиться для цієї оцінки, з огляду на наявність даних, на основі яких будуть сформовані вхідні дані, які представляють припущення, які б використали учасники ринку, визначаючи ціну актива чи зобов'язання, та рівень ієрархії справедливої вартості, до якого належать ці вхідні дані.

Підстави для оцінювання нефінансових активів (пункти 31–33)

- Б3 При оцінюванні справедливої вартості нефінансового активу, що використовується у поєднанні з іншими активами як група (як встановлений або іншим чином пристосований для використання), або у поєднанні з іншими активами та зобов'язанням (наприклад, бізнес), вплив підстави для оцінювання залежить від обставин. Наприклад:
- а) справедлива вартість активу може бути однаковою, незалежно від того, чи використовується актив індивідуально, чи у поєднанні з іншими активами чи з іншими активами та зобов'язаннями. Це може

МСФЗ 13

бути у випадку, якщо актив – бізнес, функціонування якого учасники ринку продовжуватимуть. У такому випадку операція включатиме оцінювання бізнесу повністю. Використання активів як групи у функціонуючому бізнесі породжуватиме синергію, якою учасники ринку зможуть скористатися (тобто, синергія учасників ринку, яка, отже, має впливати на справедливую вартість актива незалежно від того, чи використовується він індивідуально, чи у поєднанні з іншими активами або з іншими активами та зобов'язаннями);

- б) використання активу у поєднанні з іншими активами або з іншими активами та зобов'язаннями може бути включене в оцінку справедливої вартості шляхом коригувань вартості активу, що використовується індивідуально. Це може бути у випадку, якщо актив – це машина, і оцінка справедливої вартості визначається з використанням відкритої ціни на подібну машину (не встановлену або не пристосовану іншим чином для використання), скоригованої з урахуванням транспортних витрат та витрат на встановлення, так що оцінка справедливої вартості відображає нинішній стан та місце розташування машини (встановленої або пристосованої для використання);
- в) використання активу у поєднанні з іншими активами або з іншими активами та зобов'язаннями може бути включене в оцінку справедливої вартості через припущення, які б використали учасники ринку для оцінки справедливої вартості акти активу ва. Наприклад, якщо актив – запаси незавершеної продукції, яка є унікальною, і учасники ринку перетворять запаси у готову продукцію, то справедлива вартість запасів припускатиме, що учасники ринку придбали або придбають будь-яке спеціалізоване устаткування, необхідне для того, щоб перетворити запаси у готову продукцію;
- г) використання активу у поєднанні з іншими активами чи з іншими активами та зобов'язаннями може бути включене в метод оцінки вартості, що використовується для оцінки справедливої вартості акти активу тива. Це може бути у випадку використання методу надлишкових доходів протягом декількох періодів для оцінки справедливої вартості нематеріального активу, оскільки такий метод оцінки вартості враховує окремо внесок будь-яких додаткових активів та пов'язаних з ними зобов'язань у групі, у якій такий нематеріальний актив буде використовуватися;

- г) у більш обмежених ситуаціях, коли суб'єкт господарювання використовує актив у групі активів, суб'єкт господарювання може оцінити актив за сумою, наближеною до його справедливої вартості, відносячи справедливу вартість групи активів на окремі активи групи. Це може бути у випадку, якщо оцінка включає нерухомість, а справедливу вартість удосконаленої власності (тобто групи активів) відносять на активи, що є її компонентами (такі як земля та вдосконалення).

Справедлива вартість при первісному визнанні (пункти 57– 60)

- Б4 Визначаючи, чи дорівнює справедлива вартість при первісному визнанні ціні операції, суб'єкт господарювання має брати до уваги чинники, характерні для цієї операції та для активу чи зобов'язання. Наприклад, ціна операції може не представляти справедливу вартість акти активу ва чи зобов'язання при первісному визнанні, якщо є будь- яка з таким умов:
- а) це операція між зв'язаними сторонами, хоча ціна в операції зі зв'язаною стороною може бути використана як вхідне дане для оцінки справедливої вартості, якщо суб'єкт господарювання має свідчення того, що операція була здійснена на ринкових умовах;
 - б) операція відбувається під тиском, або продавець вимушений прийняти ціну в операції. Наприклад, це може бути у випадку, коли продавець зазнає фінансових труднощів;
 - в) одиниця обліку, представлена ціною операції, відрізняється від одиниці обліку для активу або зобов'язання, оціненого за справедливою вартістю. Наприклад, це може бути у випадку, якщо актив або зобов'язання, оцінене за справедливою вартістю, є одним з елементів в операції (наприклад, в об'єднанні бізнесу), операція включає незаявлені права та пільги, які оцінюються окремо відповідно до іншого МСФЗ, або ціна операції включає витрати на операцію;
 - г) ринок, на якому відбувається операція, відрізняється від основного ринку (чи найсприятливішого ринку). Наприклад, такі ринки можуть відрізнятися, якщо суб'єкт господарювання є дилером, який здійснює операції з клієнтами на роздрібному ринку, а основний (чи найсприятливіший) ринок для операції виходу – дилерський ринок, на якому працюють інші дилери.

Ринковий підхід

- Б5 Ринковий підхід використовує ціни та іншу доречну інформацію, що генерується операціями ринку з ідентичними або зіставними (тобто подібними) активами, зобов'язаннями або групою активів та зобов'язань, такою як бізнес.
- Б6 Наприклад, методи оцінки вартості, що відповідають ринковому підходу, часто використовують ринкові показники, виведені на підставі сукупності зіставних показників. Показники можуть належати до діапазонів, які складаються з різних показників для кожного зіставного показника. Вибір відповідного показника у діапазоні потребує судження, врахування кількісних та якісних чинників, характерних для оцінки.
- Б7 Методи оцінки вартості, що відповідають ринковому підходу, включають матричне ціноутворення. Матричне ціноутворення – це математичний метод, який використовується в основному для оцінки деяких типів фінансових інструментів, таких як боргові цінні папери, не спираючись виключно на ціни котирування на конкретні цінні папери, а радше спираючись на взаємозв'язок цінних паперів з іншими контрольними цінними паперами, що котируються.

Витратний підхід

- Б8 Витратний підхід відображає суму, яка потрібна була б зараз, щоб замінити експлуатаційну потужність активу (яку часто називають поточною вартістю заміщення).
- Б9 З погляду продавця – учасника ринку, основою ціни, яка була б отримана за актив, є вартість для покупця – учасника ринку придбання або спорудження активу -замінника зіставної корисності, скоригована з урахуванням старіння. Це тому, що покупець – учасник ринку не платитиме за актив більше, ніж сума, за яку він може замінити експлуатаційну потужність такого активу. Старіння охоплює погіршення фізичного стану, функціональне (технологічне) старіння та економічне (зовнішнє) старіння і є ширшим, ніж амортизація для цілей фінансової звітності (віднесення історичної собівартості) чи для цілей оподаткування (з використанням визначених строків експлуатації). В багатьох випадках метод поточної вартості заміщення використовується для оцінки справедливої вартості матеріальних активів, що використовуються у поєднанні з іншими активами чи з іншими активами та зобов'язаннями.

Дохідний підхід

- Б10 Дохідний підхід перетворює майбутні суми (наприклад, грошові потоки або доходи та витрати) в одну поточну (тобто дисконтовану) величину. Якщо використовується дохідний підхід, то оцінка справедливої вартості відображає нинішні ринкові очікування стосовно таких майбутніх величин.
- Б11 Це, наприклад, такі методи оцінки вартості:
- а) методи на основі теперішньої вартості (див. пункти Б12–Б30);
 - б) моделі ціноутворення опціону, такі як Формула Блека-Шоулза-Мертонна або біноміальна модель (тобто решіткова модель), які включають методи теперішньої вартості та відображають як часову вартість, так і внутрішню вартість опціону; та
 - в) метод надлишкових доходів протягом декількох періодів, який використовується для оцінки справедливої вартості деяких нематеріальних активів.

Методи на основі теперішньої вартості

- Б12 У пунктах Б13–Б30 описано використання методів на основі теперішньої вартості для оцінки справедливої вартості. У вказаних пунктах увагу приділено методиці коригування ставки дисконту та методиці *очікуваних грошових потоків* (очікуваної теперішньої вартості). Зазначені пункти не містять ані припису використовувати певний конкретний метод на основі теперішньої вартості, ані обмеження щодо використання методів на основі теперішньої вартості для оцінки справедливої вартості до обговорюваних методів. Метод на основі теперішньої вартості, що використовується для оцінки справедливої вартості, залежатиме від фактів та обставин, характерних для активу чи зобов'язання, що оцінюється (наприклад, чи можна спостерігати ціни на зіставні активи або зобов'язання на ринку) та наявності достатніх даних.

Компоненти оцінки теперішньої вартості

- Б13 Теперішня вартість (тобто застосування дохідного підходу) – це механізм, що використовується для того, щоб пов'язати майбутні величини (наприклад, грошові потоки або значення) з теперішньою величиною за допомогою ставки дисконту. Оцінка справедливої вартості активу або зобов'язання за методом на основі теперішньої вартості враховує всі вказані далі елементи з погляду учасників ринку на дату оцінки:

МСФЗ 13

- а) оцінку майбутніх грошових потоків для активу чи зобов'язання, що оцінюється;
- б) очікування стосовно можливих відхилень величини або часу грошових потоків, що представляють невизначеність, властиву цим грошовим потокам;
- в) часову вартість грошей, представлену ставкою за безризиковими монетарними активами, дати термінів погашення або тривалість яких збігається з періодом, який охоплений цими грошовими потоками, і які не становлять ані невизначеності часу, ані ризику дефолту утримувача (тобто безризикова ставка відсотка);
- г) ціну за прийняття невизначеності, властивої цим грошовим потокам (тобто премія за ризик);
- г) інші чинники, які учасники ринку взяли б до уваги за даних обставин;
- д) для зобов'язання – ризик невиконання, пов'язаний з таким зобов'язанням, включаючи власний кредитний ризик суб'єкта господарювання (тобто суб'єкта, який прийняв на себе зобов'язання).

Загальні принципи

Б14 Методи на основі теперішньої вартості відрізняються тим, як вони охоплюють елементи, вказані у пункті Б13. Проте при застосуванні будь-якого методу на основі теперішньої вартості, що використовується для оцінки справедливої вартості, керуються викладеними далі загальними принципами:

- а) грошові потоки та ставки дисконту мають відображати припущення, які використали б учасники ринку, визначаючи ціну активу чи зобов'язання;
- б) грошові потоки та ставки дисконту мають враховувати лише чинники, які стосуються активу чи зобов'язання, що оцінюється;
- в) щоб уникнути подвійного урахування або невідображення впливів чинників ризику, ставки дисконту повинні відображати припущення, що відповідають припущенням, які властиві грошовим потокам. Наприклад, ставка дисконту, яка відображає невизначеність очікувань стосовно майбутніх дефолтів, єдоречною при використанні контрактних грошових потоків за кредитом (тобто метод коригування ставки дисконту). Ту ж саму ставку не слід застосовувати при використанні очікуваних (тобто зважених на величини ймовірності) грошових потоків (тобто

метод очікуваної теперішньої вартості), оскільки очікувані грошові потоки вже відображають припущення про невизначеність майбутніх дефолтів; натомість слід скористатися ставкою дисконту, яка відповідає ризику, властивому очікуваним грошовим потокам;

- г) припущення стосовно грошових потоків та ставок дисконту мають бути внутрішньо узгодженими. Наприклад, номінальні грошові потоки, які включають вплив інфляції, слід дисконтувати за ставкою, яка включає вплив інфляції. Номінальна безризикова ставка відсотка включає вплив інфляції. Реальні грошові потоки, які виключають вплив інфляції, слід дисконтувати за ставкою, яка виключає вплив інфляції. Подібно до цього, грошові потоки після оподаткування слід дисконтувати за допомогою ставки дисконту після оподаткування. Грошові потоки до оподаткування слід дисконтувати за ставкою, яка відповідає таким грошовим потокам;
- г) ставки відсотка мають відповідати основним економічним чинникам валюти, у якій грошові потоки деноміновані.

Ризик та невизначеність

- Б15 Оцінку справедливої вартості за методом теперішньої вартості складають за умов невизначеності, оскільки використані грошові потоки – це попередні оцінки, а не відомі суми. В багатьох випадках і величина, і час грошових потоків невизначені. Навіть зазначені у контракті фіксовані суми, такі як платежі за позицію, є невизначеними, якщо є ризик дефолту.
- Б16 Учасники ринку загалом прагнуть отримати компенсацію (тобто премію за ризик) за прийняття невизначеності, властивої грошовим потокам активу чи зобов'язання. Оцінка справедливої вартості має включати премію за ризик, яка відображає суму, яку учасники ринку вимагали б як компенсацію за невизначеність, властиву грошовим потокам. Інакше оцінка не буде достовірно представляти справедливую вартість. В деяких випадках визначення відповідної премії за ризик може бути пов'язане з труднощами. Проте рівень складності сам по собі не є достатньою причиною для того, щоб виключити премію за ризик.
- Б17 Методи теперішньої вартості відрізняються тим, яким чином здійснюється коригування на ризик, та типом грошових потоків, які в них використовуються. Наприклад:

МСФЗ 13

- а) метод коригування ставки дисконту (див. пункти Б18–Б22) використовує скориговану з урахуванням ризику ставку дисконту та контрактні, обіцяні чи найімовірніші грошові потоки;
- б) метод 1 методу очікуваної теперішньої вартості (див. пункт Б25) використовує скориговані на величину ризику грошові потоки та безризикову ставку;
- в) метод 2 методу очікуваної теперішньої вартості (див. пункт Б26) використовує очікувані грошові потоки, які не є скоригованими з урахуванням ризику, та ставку дисконту, скориговану так, що вона включає премію за ризик, якої вимагають учасники ринку. Така ставка відрізняється від ставки, яку застосовують у методі коригування ставки дисконту.

Метод коригування ставки дисконту

- Б18 Метод коригування ставки дисконту використовує єдину сукупність грошових потоків з діапазону можливих оцінок величин – контрактних чи обіцяних (як у випадку облигації) або найбільш імовірних грошових потоків. В усіх випадках такі грошові потоки залежать від настання визначених подій (наприклад, контрактні або обіцяні грошові потоки для облигації залежать від події “ненастання дефолту дебітора”). Ставку дисконту, що використовується у методиці коригування ставки дисконту, отримують на підставі відкритих норм прибутковості для зіставних активів або зобов'язань, які продаються та купуються на ринку. Відповідно, контрактні, обіцяні чи найбільш імовірні грошові потоки дисконтують за ставкою відсотка, яку можна спостерігати на ринку, або яка є оцінкою ринкової ставки, для таких грошових потоків, що залежать від певних умов (тобто за ринковою нормою прибутковості).
- Б19 Метод коригування ставки дисконту потребує аналізу ринкових даних для зіставних активів або зобов'язань. Зіставність визначають, аналізуючи характер грошових потоків (наприклад, чи є грошові потоки контрактними чи неконтрактними та чи реагуватимуть вони аналогічно на зміни економічних умов), а також інші чинники (наприклад, кредитна позиція, застава, тривалість, обмежувальні положення та ліквідність). Або ж, якщо якийсь один зіставний актив чи зобов'язання не відображає достовірно ризик, властивий грошовим потокам активу чи зобов'язання, що оцінюється, можливо, ставку дисконту можна отримати на підставі даних для кількох зіставних активів або зобов'язань у поєднанні з безризиковою кривою дохідності (тобто застосовуючи “накопичувальний” підхід).

- Б20 Щоб проілюструвати накопичувальний підхід, припустимо, що Актив А – це контрактне право отримати 800 ВО¹ в один рік (тобто часової невизначеності немає). Для зіставних активів є сформований ринок, і інформацію про такі активи, в тому числі інформацію про ціни, можна отримати. З таких зіставних активів
- Актив Б – це контрактне право отримати 1200 ВО в один рік, і його ринкова ціна 1083 ВО. Отже, властива річна норма прибутковості (тобто однорічна ринкова норма прибутковості) становить 10,8 відсотка $[(1200 \text{ ВО}/1083 \text{ ВО}) - 1]$.
 - Актив В – це контрактне право отримати 700 ВО за два роки, і його ринкова ціна 566 ВО. Отже, властива річна норма прибутковості (тобто дворічна ринкова норма прибутковості) становить 11,2 відсотка $[(700 \text{ ВО}/566 \text{ ВО})^{0.5} - 1]$.
 - Всі три активи є зіставними відносно ризику (тобто дисперсії можливих виплат та кредиту).
- Б21 Виходячи з часу платежів за контрактом, які мають бути отримані за Актив А, порівняно з часом для Активу Б та Активу В (тобто один рік для Активу А, порівняно з часом для Активу Б та Активу В), Актив Б вважається ближчим до Активу А. На підставі контрактного платежу, який має бути отриманий для Активу А (800 ВО), та однорічної ринкової ставки, виведеної для Активу Б (10,8 відсотка), справедлива вартість Активу А становить 722 ВО $(800 \text{ ВО}/1,108)$. Або ж, за відсутності наявної ринкової інформації для Активу Б, однорічну ринкову ставку можна вивести для Активу В, користуючись накопичувальним підходом. У такому випадку дворічна ринкова ставка, вказана для Активу В (11,2 відсотка), буде скоригована до однорічної ринкової ставки з використанням структури строків активів у безризиковій кривій доходності. Щоб визначити, чи однакові премії за ризик для однорічного та дворічного активів, можуть знадобитися додаткова інформація й аналіз. Якщо буде визначено, що премії за ризик для однорічних та дворічних активів не однакові, то дворічна ринкова норма прибутковості буде скоригована далі з урахуванням цього впливу.
- Б22 Якщо метод коригування ставки дисконту застосовується до фіксованих надходжень чи платежів, коригування з метою відображення ризику, властивого грошовим потокам активу або зобов'язання, що оцінюється, включається у ставку дисконту. Іноді при застосуванні методу коригування ставки дисконту до грошових потоків, які не є фіксованими надходженнями чи платежами, щоб досягти зіставності з відкритим активом або зобов'язанням, на основі якого було отримано ставку дисконту, може бути необхідне коригування грошових потоків.

¹ В цьому МСФЗ грошові суми деноміновані у "валютних одиницях (ВО)".

Метод очікуваної теперішньої вартості

- Б23 Методи очікуваної теперішньої вартості використовують як стартову точку сукупність грошових потоків, яка представляє зважене на величину ймовірності середнє всіх можливих майбутніх грошових потоків (тобто очікуваних грошових потоків). Отримана в результаті оцінка ідентична очікуваній вартості, яка, у термінах статистики, є середньозваженою величиною можливих значень дискретної випадкової величини, де відповідна ймовірність є ваговими коефіцієнтами. Оскільки всі можливі грошові потоки зважені на величину ймовірності, то отриманий в результаті очікуваний грошовий потік не залежить від настання якоїсь конкретної події (на відміну від грошових потоків, що використовуються у методиці коригування ставки дисконту).
- Б24 Приймаючи інвестиційне рішення, не схильні до ризику учасники ринку братимуть до уваги ризик того, що фактичні грошові потоки можуть відрізнятись від очікуваних грошових потоків. В теорії портфеля розрізняють два типи ризику:
- несистемний (диверсифікований) ризик, тобто ризик, характерний для певного активу чи зобов'язання;
 - системний (не диверсифікований) ризик, тобто ризик, який є спільним для даного активу чи зобов'язання та інших об'єктів диверсифікованого портфеля.

Теорія портфеля стверджує, що якщо ринок перебуває у рівновазі, то учасники ринку отримуватимуть компенсацію лише за прийняття системного ризику, притаманного грошовим потокам. (На ринках, які є неефективними або які перебувають не у рівновазі, можуть бути інші форми доходу чи компенсації).

- Б25 У 1-ому методі методу очікуваної теперішньої вартості очікувані грошові потоки активу коригують для відображення системного (тобто ринкового) ризику, віднімаючи грошову премію за ризик (тобто скориговані з урахуванням ризику грошові потоки). Такі скориговані з урахуванням ризику грошові потоки представляють еквівалентний для умов визначеності грошовий потік, дисконтований за безризиковою ставкою відсотка. Еквівалентний для умов визначеності грошовий потік – це очікуваний грошовий потік (за визначенням), скоригований з урахуванням ризику так, що учасникові ринку байдуже, чи обмінювати визначений грошовий потік на очікуваний грошовий потік. Наприклад, якби учасник ринку хотів продати/ купити очікуваний грошовий потік у 1200 ВО в обмін на визначений грошовий потік у

1000 ВО, то 1000 ВО – це еквівалентний для умов визначеності грошовий потік для 1200 ВО (тобто 200 ВО представлятимуть грошову премію за ризик). У такому випадку учасникові ринку байдуже, який актив утримувати.

- Б26 На відміну від 1-го методу, у 2-ому методі методу очікуваної теперішньої вартості коригування з метою відображення системного (тобто ринкового) ризику здійснюється шляхом застосування премії за ризик до безризикової ставки відсотка. Відповідно, очікувані грошові потоки дисконтуються за ставкою, яка відповідає очікуваній ставці, пов'язаній зі зваженими на величини ймовірності грошовими потоками (тобто очікуваній ставці прибутковості). Для оцінки очікуваної ставки прибутковості можуть бути використані моделі, що застосовуються для визначення ціни ризикованих активів, таких як модель ціноутворення капітальних активів. Оскільки ставка дисконту, що застосовується в методиці коригування ставки дисконту, – це ставка прибутковості, пов'язана з умовними грошовими потоками, то вона, очевидно, буде вищою, ніж ставка дисконту, яку застосовують у 2-ій моделі методу очікуваної теперішньої вартості, яка є очікуваною ставкою прибутковості, пов'язаною з очікуваними або зваженими на величини ймовірності грошовими потоками.
- Б27 Щоб проілюструвати 1-ий та 2-ий методи, припустімо, що актив має очікувані грошові потоки у 780 ВО у першому році, визначені на підставі можливих грошових потоків та ймовірностей, наведених далі. Відповідна безризикова ставка відсотка для грошових потоків з однорічним горизонтом – 5 відсотків, а премія за системний ризик для активу з такими самими характеристиками ризику – 3 відсотки.

Можливі грошові потоки	Ймовірність	Зважені на ймовірність грошові потоки
500 ВО	15%	75 ВО
800 ВО	60%	480 ВО
900 ВО	25%	225 ВО
Очікувані грошові потоки		780 ВО

- Б28 У цій простій ілюстрації очікувані грошові потоки (780 ВО) представляють зважене на ймовірності середнє трьох можливих результатів. У більш реалістичних ситуаціях може бути багато можливих результатів. Проте, щоб застосовувати метод очікуваної теперішньої вартості, не завжди необхідно враховувати розподіли усіх

МСФЗ 13

можливих грошових потоків за допомогою складних моделей чи методів. Радше, можна розробити обмежену кількість дискретних сценаріїв та ймовірностей, які охоплюють всю сукупність можливих грошових потоків. Наприклад, суб'єкт господарювання може скористатися реалізованими грошовими потоками для деякого відповідного минулого періоду, скоригованими з урахуванням змін обставин, що настали у наступні періоди (наприклад, змін зовнішніх чинників, у тому числі економічних або ринкових умов, тенденцій розвитку промисловості та конкуренції, а також змін внутрішніх чинників, які більш конкретно впливають на суб'єкт господарювання), беручи до уваги припущення учасників ринку.

Б29 В теорії теперішня вартість (тобто справедлива вартість) грошових потоків активу однакова незалежно від того, за яким методом – 1-им чи 2-им – вона визначена, а саме:

- а) при використанні 1-го методу, очікувані грошові потоки коригуються з метою відображення системного (тобто ринкового) ризику. За відсутності ринкових даних, які прямо вказують на величину коригування для відображення ризику, таке коригування можна отримати з моделі ціноутворення активу, користуючись поняттям еквівалентів в умовах визначеності. Наприклад, коригування з метою відображення ризику (тобто грошова премія за ризик у 22 ВО) можна визначити за допомогою премії за системний ризик у 3 відсотки ($780 \text{ ВО} - [780 \text{ ВО} \times (1,05/1,08)]$), в результаті величина очікуваних грошових потоків, скоригованих з метою урахування ризику, становить 758 ВО ($780 \text{ ВО} - 22 \text{ ВО}$). 758 ВО – це еквівалент в умовах визначеності суми у 780 ВО і він дисконтується за безризиковою ставкою відсотка (5 відсотків). Теперішня вартість (тобто справедлива вартість) активу становить 722 ВО ($758 \text{ ВО}/1,05$).
- б) при використанні 2-го методу, очікувані грошові потоки не коригуються з метою відображення системного (тобто ринкового) ризику. Коригування для відображення цього ризику включене у ставку дисконту. Отже, очікувані грошові потоки дисконтуються за очікуваною нормою прибутковості у 8 відсотків (тобто 5 відсотків безризикової ставки відсотка плюс 3 відсотки премії за системний ризик). Теперішня вартість (тобто справедлива вартість) активу становить 722 ВО ($780 \text{ ВО}/1,08$).

Б30 При застосуванні методу очікуваної теперішньої вартості для оцінки справедливої вартості можна використовувати або 1-ий метод, або 2-ий метод. Вибір 1-го чи 2-го методу залежить від фактів та обставин, характерних для активу чи зобов'язання, що оцінюється, від наявності достатніх даних та суджень, які застосовуються.

Застосування методів теперішньої вартості до зобов'язань та власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, не утримуваних іншими сторонами як активи (пункти 40 та 41)

Б31 При використанні методу теперішньої вартості для оцінки справедливої вартості зобов'язання, яке не утримується іншою стороною як актив (наприклад, зобов'язання щодо виведення з експлуатації), суб'єкт господарювання, окрім іншого, оцінює майбутні вибуття грошових коштів, настання яких очікували б учасники ринку при виконанні цього зобов'язання. Такі майбутні вибуття грошових коштів мають включати очікування учасників ринку стосовно витрат на виконання зобов'язання та компенсації, які вимагали б учасники ринку за прийняття такого зобов'язання. Така компенсація включає прибуток, якого вимагав би учасник ринку за таке:

- а) здійснення діяльності (тобто вартість виконання зобов'язання; наприклад, використовуючи ресурси, які можна було б використати для іншої діяльності); та
- б) прийняття ризику, пов'язаного із зобов'язанням (тобто *премія за ризик*, яка відображає ризик того, що фактичне вибуття грошових коштів може відрізнятись від очікуваного вибуття грошових коштів; див. пункт Б33).

Б32 Наприклад, нефінансове зобов'язання не містить передбаченої контрактом норми дохідності, і для такого зобов'язання немає відкритого ринкового доходу. В деяких випадках компоненти доходу, який вимагали б учасники ринку, неможливо розрізнити (наприклад, при використанні ціни, яку стягне третя сторона – підрядник на основі фіксованої плати). В інших випадках суб'єктові господарювання необхідно оцінити такі компоненти окремо (наприклад, при використанні ціни, яку стягне третя сторона – підрядник на основі “витрати плюс”, оскільки підрядник у такому випадку не братиме на себе ризик майбутніх змін величини витрат).

Б33 Суб'єкт господарювання може включити премію за ризик в оцінку справедливої вартості зобов'язання або власного інструменту капіталу суб'єкта господарювання, який не утримується іншою стороною як актив, одним з таких способів:

- а) коригуючи грошові потоки (тобто як збільшення величини вибуття грошових коштів); або
- б) коригуючи ставку, що застосовується для дисконтування майбутніх грошових потоків до їхньої теперішньої вартості (тобто як зменшення ставки дисконту).

Суб'єкт господарювання має пересвідчитись у відсутності подвійного врахування або неврахування коригувань з метою відображення

МСФЗ 13

ризик. Наприклад, якщо оцінку грошових потоків збільшили, щоб взяти до уваги компенсацію за прийняття ризику, пов'язаного із зобов'язанням, то ставку дисконту не слід коригувати, щоб відобразити цей ризик.

Вхідні дані для методів оцінки вартості (пункти 67–71)

- Б34 Приклади ринків, на яких можна спостерігати вхідні дані для деяких активів та зобов'язань (наприклад, фінансових інструментів):
- а) *Біржові ринки.* На біржових ринках ціни закриття можна легко отримати і загалом вони представляють справедливу вартість. Прикладом такого ринку є Лондонська фондова біржа.
 - б) *Дилерські ринки.* На дилерському ринку дилери готові торгувати (купувати або продавати за свій власний рахунок), забезпечуючи тим самим ліквідність завдяки використанню свого капіталу для утримування запасу позицій, для яких вони створюють ринок. Як правило, ціни попиту та пропозиції (які представляють ціну, за якою дилер прагне купити, та ціну, за якою дилер прагне продати, відповідно) можна отримати легше, ніж ціни закриття. Позабіржові ринки (для яких ціни повідомляються відкрито) – це дилерські ринки. Дилерські ринки також існують для деяких інших активів та зобов'язань, в тому числі деяких фінансових інструментів, товарів та фізичних активів (наприклад, обладнання, яке було в користуванні).
 - в) *Посередницькі ринки.* На посередницькому ринку брокери намагаються знайти покупців та продавців, які відповідають один одному, але вони не готові купувати та продавати за свій власний рахунок. Іншими словами, брокери не користуються своїм власним капіталом, щоб утримувати запас позицій, для яких вони створюють ринок. Брокер знає ціни попиту та пропозиції, запропоновані відповідними сторонами, але кожна сторона, як правило, не знає вимог іншої сторони стосовно ціни. Ціни завершених операцій інколи можна отримати. Посередницькі ринки включають комунікаційні електронні мережі, у яких для заявок на придбання та продаж знаходять відповідні їм заявки, а також ринки комерційної та житлової нерухомості.
 - г) *Ринки без участі посередників.* На ринках без участі посередників операції, як первинні, так і операції перепродажу, сторони здійснюють самостійно, без посередника. Про такі операції відкритої інформації мало.

Ієрархія справедливої вартості (пункти 72–90)

Вхідні дані 2-го рівня (пункти 81–85)

Б35 Приклади вхідних даних 2-го рівня для конкретних активів та зобов'язань:

- a) *Своп фіксованої для отримання і змінної для сплати процентної ставки на основі своп курсу на Лондонському міжбанківському ринку депозитів (ЛІБОР). Вхідними даними 2-го рівня буде своп курс ЛІБОР, якщо такий курс можна спостерігати для звичайних інтервалів котирування для практично усього терміну свопу.*
- b) *Своп фіксованої для отримання і змінної для сплати процентної ставки на основі кривої дохідності, деномінованої в іноземній валюті. Вхідними даними 2-го рівня буде своп курс на основі кривої дохідності, деномінованої в іноземній валюті, якщо такий курс можна спостерігати для звичайних інтервалів котирування для практично усього терміну свопу. Це буде у тому випадку, коли термін свопу 10 років, і такий курс можна спостерігати для звичайних інтервалів котирування у 9 років, за умови, що будь-яка обґрунтована екстраполяція кривої дохідності для року 10 не буде значущою для оцінки справедливої вартості свопу в цілому.*
- v) *Своп фіксованої для отримання і змінної для сплати процентної ставки на основі облікової ставки конкретного банку для першокласних грошових зобов'язань. Вхідними даними 2-го рівня буде облікова ставка банку для першокласних грошових зобов'язань, отримана шляхом екстраполяції, якщо екстрапольовані дані підтвержені відкритими ринковими даними, наприклад, завдяки кореляції зі ставкою відсотка, яка спостерігається на ринку протягом практично всього терміну свопу.*
- г) *Трирічний опціон на акції, що обертаються на біржі. Вхідними даними 2-го рівня буде притаманна волатильність акцій, отримана шляхом екстраполяції до року 3 за наявності обох таких умов:*
 - a. *ціни на однорічні та дворічні опціони на акції є відкритими;*
 - b. *екстрапольована притаманна волатильність трирічного опціону підтверджується відкритими ринковими даними для практично всього терміну опціону.*

В такому випадку притаманну волатильність можна отримати шляхом екстраполяції притаманної волатильності однорічних чи дворічних

МСФЗ 13

опціонів на акції та підтвердження отриманих даних на основі притаманної волатильності для трирічних опціонів на акції зіставних суб'єктів господарювання, за умови, що така кореляція з однорічною та дворічною змінністю встановлена.

- г) *Ліцензійна угода.* Для ліцензійної угоди, яка купується при об'єднанні бізнесу, і про яку придбаний суб'єкт господарювання (сторона ліцензійної угоди) нещодавно вів переговори з незв'язаною стороною, вхідними даним 2-го рівня буде ставка роялті у контракті з незв'язаною стороною на початку виконання угоди.
- д) *Готова продукція в пункті роздрібного продажу.* Для запасів готової продукції, придбаної при об'єднанні бізнесу, вхідними даними 2-го рівня буде або ціна для клієнтів на роздрібному ринку, або ціна для роздрібних торговців на гуртовому ринку, скоригована з урахуванням різниць між станом та місцем знаходження об'єкту запасів та зіставними (тобто подібними) об'єктами запасів так, щоб оцінка справедливої вартості відображала ціну, яка була б отримана в операції продажу запасів іншому роздрібному продавцеві, який виконає необхідні дії для завершення продажу. Концептуально, оцінка справедливої вартості буде однаковою, незалежно від того, що буде скориговано – роздрібну ціну (коригування вниз), чи оптову ціну (коригування вгору). Загалом для оцінки справедливої вартості слід використовувати ціну, яка потребує найменшого обсягу суб'єктивних коригувань.
- е) *Будівля утримувана та у користуванні.* Вхідними даним 2-го рівня буде ціна за квадратний метр будівлі (коефіцієнт оцінки), виведена з відкритих ринкових даних, наприклад, коефіцієнти, виведені з цін у відкритих операціях із зіставними (або подібними) будівлями у подібних місцях розташування.
- е) *Одиниця, що генерує грошові кошти.* Вхідними даними 2-го рівня буде коефіцієнт оцінки (наприклад, показник прибутковості чи доходу або подібний показник діяльності), виведений з відкритих ринкових даних, наприклад, коефіцієнти, виведені з цін у відкритих операціях із зіставними (тобто подібними) бізнесами, з урахуванням операційних, ринкових, фінансових та нефінансових чинників.

Вхідні дані 3-го рівня (пункти 86–90)

- Б36 Приклади вхідних даних 3-го рівня для конкретних активів та зобов'язань:

- а) *Довгостроковий валютний своп.* Вхідним даним 3-го рівня буде ставка відсотка у визначеній валюті, яка не є відкритою і яку не можна підтвердити відкритими ринковими даними через загальноприйняті інтервали котирування або іншим чином для практично усього строку валютного свопу. Ставки відсотка у валютному свопі – це ставки свопу, обчислені на основі кривих дохідності відповідних країн.
- б) *Трирічний опціон на акції, що продаються та купуються на біржі.* Вхідним даним 3-го рівня буде історична волатильність, тобто волатильність для акцій, виведена на основі історичних цін на такі акції. Історична волатильність, як правило, не відображає поточних очікувань учасників ринку стосовно майбутньої волатильності, навіть якщо це єдина наявна інформація для визначення ціни опціону.
- в) *Відсотковий своп.* Вхідними даними 3-го рівня буде коригування до середньоринкової консенсусної (необов'язкової) ціни на своп, складеної на основі даних, які не є безпосередньо відкритими і які не можна підтвердити іншим чином відкритими ринковими даними.
- г) *Зобов'язання щодо виведення з експлуатації, прийняте при об'єднанні бізнесу.* Вхідними даними 3-го рівня буде поточна оцінка з використанням власних даних суб'єкта господарювання про майбутні вибуття грошових коштів, які мають бути сплачені для виконання зобов'язання (включаючи очікування учасників ринку стосовно вартості виконання зобов'язання та компенсацію, яку вимагатимуть учасники ринку за прийняття зобов'язання демонтувати актив), якщо немає інформації, яку можна доволі легко отримати, що вказувала б на те, що учасники ринку користуватимуться іншими припущеннями. Ці вхідні дані 3-го рівня використовуватимуться у методиці теперішньої вартості разом з іншими вхідними даними, наприклад поточною безризиковою ставкою відсотка або скоригованою на величину кредиту безризиковою ставкою, якщо вплив кредитної позиції суб'єкта господарювання на справедливу вартість зобов'язання відображений у ставці дисконту, а не в оцінці майбутнього вибуття грошових коштів.
- г) *Одиниця, що генерує грошові кошти.* Вхідними даними 3-го рівня буде фінансовий прогноз (наприклад, грошових потоків або прибутку чи збитку), побудований за допомогою власних даних суб'єкта господарювання, якщо немає інформації, яку можна доволі легко отримати, що вказувала б на те, що учасники ринку користуватимуться іншими припущеннями.

МСФЗ 13

Оцінювання справедливої вартості у випадку, коли обсяг або рівень діяльності для активу чи зобов'язання значно зменшився

- Б37 Справедлива вартість активу чи зобов'язання може змінитися внаслідок значного зменшення обсягу або рівня діяльності для такого активу чи зобов'язання у зв'язку з нормальною ринковою діяльністю для такого активу чи зобов'язання (або подібних активів чи зобов'язань). Щоб визначити на основі наявних доказів, чи сталося значне зменшення обсягу чи рівня діяльності для актива чи зобов'язання, суб'єкт господарювання має оцінити значущість та доречність таких чинників як
- а) останнім часом відбулося небагато операцій;
 - б) ціни котирування не сформовані на основі поточної інформації;
 - в) ціни котирування істотно коливаються або у часі, або між провідними учасниками ринку (наприклад, деякими брокерськими ринками);
 - г) індекси, для яких раніше спостерігалась висока кореляція зі справедливою вартістю активу чи зобов'язання, очевидно не корелюють з нинішніми показниками справедливої вартості активу чи зобов'язання;
 - г) є значне зростання внутрішніх премій за ризик ліквідності, дохідності чи показників діяльності (таких як штрафна ставка відсотка або серйозність збитку) для відкритих операцій або цін котирування при порівнянні зі складеною суб'єктом господарювання оцінкою очікуваних грошових потоків, з урахуванням усіх наявних ринкових даних про кредитний ризик та інший ризик невиконання для активу чи зобов'язання;
 - д) широкий спред між цінами попиту та пропозиції або значне зростання такого спреду;
 - е) значне зменшення діяльності ринку (або її відсутність) для нових випусків (тобто первинного ринку) для активу чи зобов'язання або подібних активів чи зобов'язань;
 - е) мало доступної широкому загалу інформації (наприклад, про операції, що відбуваються на ринку без участі посередників).
- Б38 Якщо суб'єкт господарювання зробить висновок про те, що відбулося значне зменшення обсягу або рівня діяльності для певного активу чи зобов'язання порівняно з нормальною діяльністю ринку для даного активу чи зобов'язання (або подібних активів чи зобов'язань), то необхідно виконати подальший аналіз цін операцій або цін

котирування. Зменшення обсягу або рівня діяльності саме по собі може не вказувати на те, що ціна операції або ціна котирування не відображає справедливую вартість, або що операція на такому ринку не є звичайною. Проте, якщо суб'єкт господарювання визначить, що ціна операції або ціна котирування не відображає справедливую вартість (наприклад, можуть бути операції, які не є звичайними), необхідно буде виконати коригування цін операцій або цін котирування, якщо суб'єкт господарювання використовує ці ціни як основу для оцінювання справедливої вартості, і таке коригування може бути значним для оцінки справедливої вартості в цілому. Коригування також можуть бути необхідними за інших обставин (наприклад, коли ціна на подібний актив вимагає значного коригування для того, щоб її можна було порівнювати з ціною на актив, що оцінюється, або коли ціна застаріла).

- Б39 Цей МСФЗ не встановлює методологію здійснення значних коригувань цін операцій або цін котирування. Обговорення використання методів оцінки вартості при оцінюванні справедливої вартості див. в пунктах 61–66 та Б5–Б11. Незалежно від того, який метод використовується, суб'єкт господарювання має включити належні коригування на ризик, у тому числі премію за ризик, що відображає суму, яку учасники ринку вимагатимуть як компенсацію за невизначеність, властиву грошовим потокам активу чи зобов'язання (див. пункт Б17). Інакше оцінка не буде достовірним відображенням справедливої вартості. В деяких випадках визначити належне коригування може бути складно. Проте рівень складності сам по собі не є достатньою підставою для виключення коригування з метою відображення ризику. Коригування з метою відображення ризику має відображати звичайну операцію між учасниками ринку на дату оцінки за нинішніх ринкових умов.
- Б40 Якщо відбулося значне зменшення обсягу або рівня діяльності для певного активу чи зобов'язання, то відповідною може бути і зміна методу оцінки або використання кількох методів оцінки вартості (наприклад, використання ринкового підходу та методу теперішньої вартості). Визначаючи вагові коефіцієнти для показників справедливої вартості, отриманих завдяки використанню декількох методів оцінки вартості, суб'єкт господарювання має розглянути, наскільки обґрунтованим є діапазон оцінок справедливої вартості. Мета полягає у тому, щоб визначити точку в діапазоні, яка найкраще представляє справедливую вартість за нинішніх ринкових умов. Широкий діапазон оцінок справедливої вартості може вказувати на необхідність проведення подальшого аналізу.
- Б41 Навіть якщо відбулося значне зменшення обсягу або рівня діяльності для активу чи зобов'язання, мета оцінки справедливої вартості лишається тією ж. Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж активу чи сплачена за передачу зобов'язання у звичайній

МСФЗ 13

операції (тобто не при примусовій ліквідації чи продажі за скрутних обставин) між учасниками ринку на дату оцінки за нинішніх ринкових умов.

- Б42 Оцінювання ціни, за якою учасники ринку хотіли б здійснити операцію на дату оцінки за нинішніх ринкових умов, якщо сталося значне зменшення обсягу або рівня діяльності для активу чи зобов'язання, залежить від фактів та обставин на дату оцінки та потребує судження. Намір суб'єкта господарювання утримувати актив або погасити чи іншим чином виконати зобов'язання не є доречним при оцінюванні справедливої вартості, оскільки справедлива вартість – це оцінка на основі даних ринку, а не оцінка, характерна для суб'єкта господарювання.

Ідентифікація операцій, які не є звичайними

- Б43 Визначити, чи є операція звичайною (чи не є звичайною), складніше, якщо відбулося значне зменшення обсягу чи рівня діяльності для активу чи зобов'язання порівняно з нормальною діяльністю ринку для цього активу чи зобов'язання (або подібних активів чи зобов'язань). За таких обставин неправильно було б робити висновок про те, що всі операції на такому ринку є незвичайними (тобто примусовими ліквідаціями або продажами у стані скрути). Серед обставин, які можуть вказувати на те, що операція не є звичайною, такі:

- а) не було адекватної діяльності суб'єкта господарювання на ринку протягом періоду до дати оцінки, щоб могла відбуватися ринкова діяльність, яка є звичайною та звичною для операцій з такими активами чи зобов'язаннями за нинішніх ринкових умов;
- б) був звичайний та звичний маркетинговий період, але продавець пропонував актив чи зобов'язання лише одному учасникові ринку;
- в) продавець перебуває у стані банкрутства чи передачі управління майном у зв'язку з неплатоспроможністю чи у близькому до нього стані (тобто продавець перебуває у скрутному стані);
- г) від продавця вимагали здійснити продаж для виконання регуляторних чи юридичних вимог (тобто продавець був вимушений здійснити операцію);
- г) ціна операції є поза межами діапазону цін інших операцій, здійснених останнім часом з таким самим чи подібним активом чи зобов'язанням.

Суб'єкт господарювання має оцінити ці обставини, щоб визначити, на підставі наявних свідчень, чи є операція звичайною.

Б44 Оцінюючи справедливу вартість або оцінюючи премії за ринковий ризик, суб'єкт господарювання має розглянути таке:

- а) якщо свідчення вказує на те, що операція не є звичайною, суб'єкт господарювання має встановити для ціни такої операції незначний (або нульовий) ваговий коефіцієнт (порівняно з іншими показниками справедливої вартості);
- б) якщо свідчення вказує на те, що операція є звичайною, суб'єкт господарювання має врахувати ціну такої операції. Величина вагового коефіцієнта для ціни такої операції порівняно з іншими показниками справедливої вартості залежатиме від фактів та обставин, скажімо, таких:
 - (i) обсяг операції;
 - (ii) зіставність операції з оцінюваним активом чи зобов'язанням;
 - (iii) близькість операції до дати оцінки;
- в) якщо суб'єкт господарювання не має достатньої інформації для висновку про те, чи є операція звичайною, він бере до уваги ціну операції. Проте ціна такої операції може не відображати справедливу вартість (тобто ціна операції не обов'язково є єдиною або основною підставою для оцінювання справедливої вартості або для оцінювання премій за ринковий ризик). Якщо суб'єкт господарювання не має достатньої інформації, щоб зробити висновок про те, чи є певні операції звичайними, суб'єкт господарювання має призначити менший ваговий коефіцієнт для таких операцій у порівнянні з іншими операціями, що, як відомо, є звичайними.

Суб'єктові господарювання не потрібно докладати надмірних зусиль, щоб визначити, чи є операція звичайною, але він не повинен ігнорувати інформацію, яку можна доволі легко отримати. Якщо суб'єкт господарювання є стороною операції, то передбачається, що він має достатньо інформації, щоб зробити висновок про те, чи є операція звичайною.

Використання цін котирування, наданих третіми сторонами

- Б45 Цей МСФЗ не забороняє використовувати ціни котирування, надані третіми сторонами, такими як сервіси ціноутворення або брокери, якщо суб'єкт господарювання визначив, що ціни котирування, надані такими сторонами, складені відповідно до цього МСФЗ.
- Б46 Якщо відбулося значне збільшення обсягу чи рівня діяльності для активу чи зобов'язання, суб'єкт господарювання має оцінити, чи

МСФЗ 13

визначені ціни котирування, надані третіми сторонами, з використанням поточної інформації, яка відображає звичайні операції, або із застосування методу оцінки вартості, який відображає припущення учасників ринку (включаючи припущення стосовно ризику). Визначаючи вагові коефіцієнти для ціни котирування як вхідні дані для оцінки справедливої вартості, суб'єкт господарювання встановлює менші вагові коефіцієнти (порівняно з іншими показниками справедливої вартості, які відображають результати операцій) для котирувань, які не відображають результат операцій.

- Б47 До того ж, характер котирування (наприклад, чи є котирування індикативною ціною, чи твердою пропозицією) слід взяти до уваги, встановлюючи вагові коефіцієнти для наявного свідчення, причому більші вагові коефіцієнти слід призначити для котирувань, наданих третіми сторонами, які представляють тверді пропозиції.

Додаток В

Дата набрання чинності та перехід

Цей додаток є невіддільною частиною цього МСФЗ і має таку саму силу, що й інші частини цього МСФЗ.

- V1 Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ для річних періодів, які починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ для періоду до вказаної дати, він розкриває цей факт.
- V2 Цей МСФЗ застосовується перспективно станом на початок річного періоду, у якому він застосовується вперше.
- V3 Вимоги розкриття інформації, викладені у цьому МСФЗ, не обов'язково застосовувати у порівняльній інформації, наданій для періодів до першого застосування цього МСФЗ.
- V4 Документ “Щорічні удосконалення МСФЗ. Цикл 2011–2013 рр.”, виданий у грудні 2013 р., змінив пункт 52. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, що починаються 1 липня 2014 р. або пізніше. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну перспективно з початку того річного періоду, у якому МСФЗ 13 був уперше застосований. Дostroкове застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для періоду, що починається раніше зазначеної дати, він розкриває цей факт.
- V5 МСФЗ 9, виданий у липні 2014 року, вніс зміни до пункту 52. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли застосовує МСФЗ 9.
- V6 МСФЗ 16 «Оренда», виданий у січні 2016 року, вніс зміни до пункту 6. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли застосовує МСФЗ 16.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 14

Відстрочені рахунки тарифного регулювання

Мета

- 1 Мета цього Стандарту – визначити вимоги щодо відображення у фінансовій звітності *залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання*, які виникають, коли суб'єкт господарювання надає товари або послуги клієнтам за ціною або тарифом, що підлягає *тарифному регулюванню*.
- 2 Задля досягнення цієї мети Стандарт вимагає:
 - а) внесення обмежених змін до облікової політики, яка застосовувалась відповідно до попередніх загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (*попередніх ЗПБО*) для залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які пов'язані головним чином, з поданням цих рахунків; та
 - б) розкриття інформації, яка:
 - i) ідентифікує та пояснює суми, визнані у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що виникають внаслідок тарифного регулювання; та
 - ii) допомагає користувачам фінансової звітності зрозуміти суми, строки отримання та ступінь невизначеності майбутніх грошових потоків, пов'язаних із будь-якими визнаними залишками за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- 3 Вимоги цього Стандарту дозволяють суб'єкту господарювання, у межах сфери його застосування, продовжувати обліковувати залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання у своїй фінансовій звітності відповідно до попередніх ЗПБО, коли він приймає до застосування МСФЗ з урахуванням обмежених змін, вказаних у пункті 2 вище.
- 4 Крім того, цей Стандарт передбачає деякі винятки або звільнення від застосування вимог інших Стандартів. Усі визначені вимоги щодо подання у звітності залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, а також будь-які винятки або звільнення від застосування вимог інших Стандартів, які пов'язані з такими залишками, викладені у цьому Стандарті, а не у таких інших Стандартах.

Сфера застосування

- 5 Суб'єкту господарювання дозволяється застосовувати вимоги цього Стандарту у своїй *першій фінансовій звітності за МСФЗ* тоді і лише тоді, коли він:
 - а) здійснює *діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню*; та
 - б) визнає суми, які кваліфікуються як залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання, у своїй фінансовій звітності відповідно до попередніх ЗПБО.
- 6 Суб'єкт господарювання застосовує вимоги цього Стандарту у своїй фінансовій звітності для наступних періодів тоді і лише тоді, коли у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ він визнає залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання, прийнявши рішення застосовувати вимоги цього Стандарту.
- 7 У цьому Стандарті не розглядаються інші аспекти здійснення обліку суб'єктами господарювання, які займаються діяльністю, яка підлягає тарифному регулюванню. При застосуванні вимог цього Стандарту будь-які суми, яким за іншими Стандартами дозволено або від яких вимагається бути визнаними як активи або зобов'язання, не повинні включатися у суми, класифіковані як залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- 8 Суб'єкт господарювання, який належить до сфери застосування цього Стандарту та обрав застосовувати його, повинен застосовувати усі його вимоги до всіх залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які виникають внаслідок усієї діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню, цього суб'єкта господарювання.

Визнання, оцінка, зменшення корисності та припинення визнання**Тимчасові звільнення від застосування вимог пункту 11 МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки"**

- 9 Суб'єкт господарювання, що здійснює діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню, та який належить до сфери застосування цього Стандарту і обрав його застосовувати, розробляючи свою облікову політику щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, повинен застосовувати пункти 10 і 12 МСБО 8.
- 10 Пункти 11–12 МСБО 8 визначають джерела вимог та керівництва, які управлінський персонал повинен або може брати до уваги, розробляючи облікову політику щодо певної статті, якщо жоден відповідний Стандарт не застосовується конкретно до цієї статті. Цей Стандарт звільняє суб'єкта господарювання від вимоги застосовувати пункт 11 МСБО 8 до своєї облікової політики щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Відповідно, суб'єктам господарювання, які визнають залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання або як окремі статті, або як частину балансової вартості інших активів чи зобов'язань відповідно до своїх попередніх ЗПБО, дозволяється продовжувати визнавати ці залишки відповідно до цього Стандарту шляхом звільнення від вимоги застосування пункту 11 МСБО 8, з урахуванням усіх змін щодо подання, які вимагаються пунктами 18–19 цього Стандарту.

Продовження дії чинної облікової політики

- 11 На момент першого застосування цього Стандарту суб'єкт господарювання повинен продовжувати застосовувати свою облікову політику, розроблену за попередніми ЗПБО, щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, за винятком будь-яких змін, дозволених пунктами 13–15. Однак, подання таких сум має відповідати вимогам щодо подання, викладеним у цьому Стандарті, які можуть вимагати внесення змін до політики суб'єкта господарювання щодо подання, розробленої за попередніми ЗПБО (див. пункти 18–19).
- 12 Суб'єкт господарювання застосовує політику, визначену відповідно до пункту 11, послідовно у наступні періоди, окрім змін, дозволених пунктами 13–15.

Зміни в обліковій політиці

- 13 Суб'єкт господарювання не повинен змінювати свою облікову політику для того, щоб розпочати визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Суб'єкт господарювання може лише змінювати свою облікову політику стосовно визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, якщо внаслідок такої зміни фінансова звітність стає більш доречною для потреб користувачів щодо прийняття економічних рішень і водночас не стає менш достовірною¹ або більш достовірною і не стає менш доречною для таких потреб. Суб'єкт господарювання складає судження щодо доречності та достовірності за допомогою критеріїв, викладених у пункті 10 МСБО 8.
- 14 Цей Стандарт не звільняє суб'єктів господарювання від застосування пунктів 10 або 14–15 МСБО 8 до змін в обліковій політиці. Щоб обґрунтувати зміну своєї облікової політики щодо залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, суб'єкт господарювання повинен продемонструвати, що внаслідок такої зміни його фінансова звітність краще відповідатиме критеріям, викладеним у пункті 10 МСБО 8. Проте така зміна не обов'язково повинна забезпечувати повну відповідність цим критеріям щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання.

¹ У 2010 р. РМСБО змінила "Концептуальну основу складання та подання фінансової звітності", прийняту РМСБО у 2001 р. (Основа) на "Концептуальну основу фінансової звітності" (Концептуальна основа). Термін "правдиве подання", використаний у Концептуальній основі, виданій у 2010 р., і також використаний у переглянутій версії Концептуальної основи, виданої у 2018 р., охоплює основні характеристики, які в Основі названо "достовірність". Вимога пункту 13 цього Стандарту ґрунтується на вимогах МСБО 8, який зберігає термін "достовірний".

- 15 Пункти 13–14 застосовуються як до змін, здійснених на момент первісного застосування цього Стандарту, так і до змін, здійснених у наступних звітних періодах.

Взаємодія з іншими Стандартами

- 16 Будь-який конкретний виняток, звільнення від застосування чи додаткові вимоги, пов'язані зі взаємодією цього Стандарту з іншими Стандартами, викладені у цьому Стандарті (див. пункти Б7–Б28). За відсутності будь-якого такого винятку, звільнення від застосування або додаткових вимог інші Стандарти слід застосовувати до залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання у такий самий спосіб, у який вони застосовуються до активів, зобов'язань, доходів та витрат, визнаних відповідно до інших Стандартів.
- 17 За певних обставин може виникнути потреба застосувати інший Стандарт до залишку за відстроченим рахунком тарифного регулювання, який був оцінений відповідно до облікової політики суб'єкта господарювання, запровадженої відповідно до пунктів 11–12, аби належно відобразити такий залишок у фінансовій звітності. Наприклад, суб'єкт господарювання може провадити діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню, в іншій країні, для якої операції та залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання деноміновані у валюті, яка не є функціональною валютою суб'єкта господарювання, що звітує. Залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання та зміни цих залишків перераховують у валюту подання із застосуванням вимог МСБО 21 *"Вплив змін валютних курсів"*.

Подання

Зміни у поданні

- 18 Цей Стандарт запроваджує вимоги щодо подання, окреслені в пунктах 20–26, для залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, визнаних відповідно до пунктів 11–12. При застосуванні цього Стандарту залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання визнаються у звіті про фінансовий стан додатково до активів та зобов'язань, визнаних відповідно до інших Стандартів. Ці вимоги щодо подання дозволяють відокремити вплив визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання від вимог інших Стандартів щодо фінансової звітності.
- 19 Окрім статей, які необхідно подавати у звіті про фінансовий стан та у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід відповідно до МСБО 1 *"Подання фінансової звітності"*, суб'єкт господарювання, який застосовує цей Стандарт, повинен подавати усі залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання та зміни таких залишків відповідно до пунктів 20–26.

Класифікація залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання

- 20 Суб'єкт господарювання подає окремими рядками у звіті про фінансовий стан:
- а) загальну суму всіх дебетових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання; та
 - б) загальну суму всіх кредитових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- 21 Якщо суб'єкт господарювання подає поточні та непоточні активи, а також поточні та непоточні зобов'язання як окремі класифікації у своєму звіті про фінансовий стан, то він не повинен класифікувати загальні суми залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання як поточні або непоточні. Натомість окремі рядки, що вимагаються згідно з пунктом 20, повинні бути відокремлені від активів та зобов'язань, які подаються відповідно до інших Стандартів із використанням проміжних підсумкових загальних сум, які наводяться до подання у звітності залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання.

Класифікація змін залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання

- 22 Суб'єкт господарювання подає у розділі „Інший сукупний дохід“ звіту про прибуток або збиток та інший сукупний дохід чисту зміну всіх залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання за звітний період, які пов'язані зі статтями, визнаними у складі іншого сукупного доходу. Окремими рядками слід подавати чисту зміну таких залишків за статтями, які відповідно до інших Стандартів:
- не будуть у подальшому перекласифіковані у прибуток або збиток; та
 - будуть у подальшому перекласифіковані у прибуток або збиток після виконання певних умов.
- 23 Суб'єкт господарювання подає окремим рядком у розділі „Прибуток або збиток“ звіту про прибуток або збиток та інший сукупний дохід або в окремому звіті про прибуток або збиток решту чистої зміни усіх залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання за звітний період, за винятком змін, які не відображені у прибутку або збитку, таких як придбані суми. Цей окремий рядок має бути відокремлений від доходів та витрат, які подаються відповідно до інших Стандартів шляхом використання проміжної загальної суми, яка подається до чистої зміни залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- 24 Якщо суб'єкт господарювання визнає відстрочений податковий актив або відстрочене податкове зобов'язання внаслідок визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, то він подає отриманий у результаті відстрочений податковий актив (зобов'язання) та відповідну зміну такого відстроченого податкового активу (зобов'язання) у складі відповідних залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання та змін таких залишків, а не у складі загальної суми, яка подається відповідно до МСБО 12 „Податки на прибуток“ для відстрочених податкових активів (зобов'язань) та податкових витрат (доходів) (див. пункти Б9–Б12).
- 25 Якщо суб'єкт господарювання подає припинену діяльність або групу вибуття відповідно до МСФЗ 5 „Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність“, то суб'єкт господарювання подає будь-які пов'язані з ними залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання та чисту зміну таких залишків, у залежності від обставин, у складі залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання та змін таких залишків, а не у складі груп вибуття або припиненої діяльності (див. пункти Б19–Б22).
- 26 Якщо суб'єкт господарювання подає прибуток на акцію відповідно до МСБО 33 „Прибуток на акцію“, то суб'єкт господарювання подає додатковий базисний та розбавлений прибуток на акцію, які обчислюються з використанням сум прибутку, яких вимагає МСБО 33, але з вирахуванням змін залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання (див. пункти Б13–Б14).

Розкриття інформації

Мета

- 27 Суб'єкт господарювання, який обрав застосовувати цей Стандарт, розкриває інформацію, яка дозволить користувачам оцінити:
- характер та ризики, пов'язані з тарифним регулюванням, яке встановлює ціну(ціни), яку суб'єкт господарювання може виставляти клієнтам за товари або послуги, які він надає; та
 - вплив такого тарифного регулювання на його фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки.
- 28 Якщо будь-які вимоги щодо розкриття інформації, викладені у пунктах 30–36, не вважаються доречними для досягнення мети, зазначеної у пункті 27, то їх можна пропустити при складанні фінансової звітності. Якщо розкритої інформації, наданої відповідно до пунктів 30–36, недостатньо для досягнення мети, зазначеної у пункті 27, то суб'єкт господарювання розкриває додаткову інформацію, яка необхідна для досягнення цієї мети.
- 29 Для досягнення мети розкриття інформації, зазначеної у пункті 27, суб'єктові господарювання слід взяти до уваги таке:
- рівень деталізації, необхідний для задоволення вимог щодо розкриття інформації;

- б) те, якої ваги надати кожній з таких різноманітних вимог;
- в) який ступінь агрегування або дезагрегування об'єктів; та
- г) чи потрібна користувачам фінансової звітності додаткова інформація, щоб оцінити розкриті кількісну інформацію.

Пояснення діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню

- 30 Щоб допомогти користувачеві фінансової звітності оцінити характер діяльності суб'єкта господарювання, яка підлягає тарифному регулюванню, а також пов'язані з цією діяльністю ризики, суб'єкт господарювання повинен для кожного виду діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню, розкривати таку інформацію:
- а) стислий опис характеру та масштабів діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню, а також характер процесу встановлення тарифів;
 - б) ідентифікація регулятора (регуляторів) тарифів. Якщо регулятором тарифів є пов'язана сторона (як визначено в МСБО 24 "Розкриття інформації про пов'язані сторони"), то суб'єкт господарювання розкриває цей факт разом із поясненням того, яким чином вона пов'язана;
 - в) як на майбутнє відшкодування кожного класу (тобто кожного виду витрат або доходів) дебетового залишку за відстроченим рахунком тарифного регулювання або сторнування кожного класу кредитового залишку за відстроченим рахунком тарифного регулювання впливають ризики та невизначеність, наприклад:
 - i) ризик попиту (наприклад, зміни ставлення споживачів, наявність альтернативних джерел постачання або рівень конкуренції);
 - ii) регуляторний ризик (наприклад, подання або ухвалення заяви про встановлення тарифів або оцінка суб'єктом господарювання очікуваних майбутніх регуляторних заходів); та
 - iii) інші ризики (наприклад, валютний або інші ринкові ризики).
- 31 Розкриття інформації, які вимагаються згідно з пунктом 30, мають бути здійснені у фінансовій звітності або безпосередньо у примітках, або включені як посилання у фінансовій звітності на певний інший звіт (наприклад, коментар управлінського персоналу або звіт про ризики), доступний для користувачів фінансової звітності на тих самих умовах, що й фінансова звітність, і у той самий час. Якщо така інформація не включена у фінансову звітність безпосередньо або як посилання, то фінансова звітність є неповною.

Пояснення визнаних сум

- 32 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про основу, на якій здійснюється визнання та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, а також спосіб їхньої первісної та подальшої оцінки, у тому числі способи оцінки залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання на предмет можливості відшкодування та розподілу будь-яких збитків від зменшення корисності.
- 33 Для кожного виду діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню, суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію для кожного класу залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання:
- а) узгодження балансової вартості на початок і на кінець періоду в таблиці, якщо інший формат не буде доречнішим. Вирішуючи питання про необхідний ступінь деталізації (див. пункти 28–29), суб'єкт господарювання застосовує судження, проте, як правило, доречними є такі компоненти:
 - i) суми, які були визнані у поточному періоді у звіті про фінансовий стан як залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання;
 - ii) суми, визнані у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід, які пов'язані із залишками, що вже відшкодовані (іноді їх називають амортизованими) або сторновані у поточному періоді; та
 - iii) інші суми, ідентифіковані окремо, які вплинули на залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання, такі як суми зменшення корисності, об'єкти, придбані або

отримані у процесі об'єднання бізнесу, об'єкти, які вибули, або вплив змін валютних курсів чи ставок дисконту;

- б) ставка доходності чи ставка дисконту (у тому числі нульова ставка або діапазон ставок, залежно від обставин), використана для відображення часової вартості грошей, що застосовується до кожного класу залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання; та
 - в) кількість періодів, протягом яких суб'єкт господарювання сподівається відшкодувати (чи амортизувати) балансову вартість кожного класу дебетових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання або сторнувати кожний клас кредитових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- 34 Якщо тарифне регулювання впливає на суми і час визнання витрат (доходів) суб'єкта господарювання із податку на прибуток, то суб'єкт господарювання розкриває інформацію про вплив тарифного регулювання на суми поточного та відстроченого визнаного податку. Крім того, суб'єкт господарювання окремо розкриває інформацію про будь-який залишок за відстроченими рахунками тарифного регулювання, пов'язаний з оподаткуванням, а також відповідну зміну такого залишку.
- 35 Якщо суб'єкт господарювання розкриває інформацію відповідно до МСФЗ 12 "*Розкриття інформації про частку участі в інших суб'єктах господарювання*" про частку участі у дочірньому, асоційованому або спільному підприємстві, яке здійснює діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню, і щодо якої залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання визнаються відповідно до цього Стандарту, то суб'єкт господарювання розкриває інформацію про суми, включені щодо дебетових та кредитових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, а також чисту зміну таких залишків для часток участі, інформація про які розкривається (див. пункти Б25–Б28).
- 36 Якщо суб'єкт господарювання робить висновок про те, що залишок за відстроченим рахунком тарифного регулювання більше не може бути відшкодований або сторнований, то він розкриває цей факт, причину того, чому він більше не може бути відшкодований або сторнований, а також суму, на яку зменшено цей залишок за відстроченим рахунком тарифного регулювання.

Додаток А Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту.

Перша фінансова звітність за МСФЗ (First IFRS financial statements)	Перша річна фінансова звітність, у якій суб'єкт господарювання приймає до застосування Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), чітко і беззаперечно стверджуючи про її відповідність МСФЗ.
Суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ (First-time adopter)	Суб'єкт господарювання, який подає свою першу фінансову звітність за МСФЗ .
Попередні ЗПБО (Previous GAAP)	Основа бухгалтерського обліку, якою користується суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ , безпосередньо перед початком застосування МСФЗ.
Діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню (Rate-regulated activities)	Діяльність суб'єкта господарювання, яка підлягає тарифному регулюванню
Тарифне регулювання (Rate regulation)	Система тарифоутворення для встановлення цін, які можуть бути виставлені клієнтам за товари або послуги, причому така система підлягає нагляду з боку регулятора тарифів та/або його ухваленню.
Регулятор тарифів (Rate regulator)	Уповноважений орган, який за статутом чи нормативно-правовими актами має право встановлювати тарифи або діапазон тарифів, які є обов'язковими для суб'єкта господарювання. Регулятором тарифів може бути третя сторона або сторона, пов'язана із суб'єктом господарювання, в тому числі власний керівний орган суб'єкта господарювання, якщо такий орган вимагається за статутом чи нормативно-правовими актами для встановлення тарифів як в інтересах споживачів, так і для забезпечення загальної фінансової життєздатності суб'єкта господарювання.
Залишок за відстроченим рахунком тарифного регулювання (Regulatory deferral account balance)	Залишок за будь-яким рахунком витрат (або доходів), який не буде визнаний як актив або зобов'язання відповідно до інших Стандартів, але який кваліфікується для відстрочення, оскільки він включений, або передбачається, що він буде включений, регулятором тарифів при встановленні тарифу (тарифів), які можуть бути виставлені клієнтам.

Додаток Б Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту.

Діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню

- Б1 В минулому тарифне регулювання застосовувалося до всіх видів діяльності суб'єкта господарювання. Проте зараз, коли здійснюються операції придбання, а також має місце диверсифікація та дерегуляція, тарифне регулювання може застосовуватися лише до частини видів діяльності суб'єкта господарювання, і, отже, тепер у суб'єкта господарювання є види діяльності, які підлягають і не підлягають тарифному регулюванню. Цей Стандарт застосовується лише до тих видів діяльності, які підлягають тарифному регулюванню, на які розповсюджуються передбачені статутом або нормативно-правовими актами обмеження у результаті дій регулятора тарифів, незалежно від виду суб'єкта господарювання чи галузі, до якої він належить.
- Б2 Суб'єкт господарювання не застосовує цей Стандарт до тих видів діяльності, які регулюються самостійно (тобто видів діяльності, стосовно яких ціноутворення не визначається певною системою, нагляд за якою та/або ухвалення якої здійснює регулятор тарифів). Це не перешкоджає суб'єктові господарювання мати право на застосування цього Стандарту, якщо:
- власний керівний орган суб'єкта господарювання або його пов'язана сторона встановлює тарифи як в інтересах клієнтів, так і для забезпечення загальної фінансової життєздатності суб'єкта господарювання у визначених межах певної системи ціноутворення; та
 - ця система підлягає нагляду та/або ухваленню з боку уповноваженого органу, який має таке право за статутом або нормативно-правовими актами.

Продовження дії чинної облікової політики

- Б3 Для цілей цього Стандарту залишок за відстроченими рахунками тарифного регулювання визначається як залишок будь-якого рахунку витрат (або доходів), який не буде визнаний як актив або зобов'язання відповідно до інших Стандартів, але який кваліфікується для відстрочення, оскільки його включено, або передбачається, що буде включено, регулятором тарифів під час встановлення тарифу (тарифів), які можуть бути виставлені клієнтам. Деякі статті витрат (доходів) можуть виходити за межі тарифів, оскільки, наприклад, очікується, що суми за цими статтями не будуть прийняті регулятором тарифів або вони не належать до сфери застосування тарифного регулювання. Тому така стаття визнається як доходи або витрати того періоду, у якому вони були понесені, окрім випадків коли інший Стандарт дозволяє або вимагає включити її до балансової вартості активу або зобов'язання.
- Б4 В деяких випадках інші Стандарти однозначно забороняють суб'єктові господарювання визнавати у звіті про фінансовий стан залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які можуть бути визнані окремо або у складі інших статей, таких як основні засоби, відповідно до облікової політики, розробленої відповідно до попередніх ЗПБО. Однак, відповідно до пункту 11 цього Стандарту суб'єкт господарювання, який обрав застосовувати цей Стандарт у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ, застосовує звільнення від вимоги застосовувати пункт 11 МСБО 8 аби продовжувати застосування своєї облікової політики, розробленої відповідно до попередніх ЗПБО, щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. У такій обліковій політиці можуть бути передбачені, наприклад, такі методи:
- визнання дебетового залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання, якщо суб'єкт господарювання має право, у результаті фактичних або очікуваних дій регулятора тарифів, збільшити тарифи у майбутніх періодах для відшкодування своїх допустимих витрат (тобто витрат, відшкодування яких передбачено за рахунок регульованого тарифу (тарифів));

- б) визнання у формі дебетового або кредитового залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання суми, еквівалентної будь-якому збитку або прибутку внаслідок вибуття або списання як об'єктів основних засобів, так і нематеріальних активів, відшкодування або сторнування якої передбачається за рахунок майбутніх тарифів;
- в) визнання кредитового залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання, якщо від суб'єкта господарювання вимагається, у результаті фактичних або очікуваних дій регулятора тарифів, зменшити тарифи у майбутніх періодах для сторнування надмірного відшкодування допустимих витрат (тобто сум, які перевищують суму відшкодування, визначену регулятором тарифів); та
- г) оцінка залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання на недисконтованій основі або на дисконтованій основі з використанням ставки відсотка або ставки дисконту, визначених регулятором тарифів.
- Б5** Далі наведено приклади видів витрат, які регулятори тарифів можуть дозволити у своїх рішеннях щодо встановлення тарифів і які суб'єкт господарювання може, відповідно, визнати у складі залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання:
- (i) коливання обсягу операцій або цін придбання;
 - (ii) вартість ухвалених ініціатив "зеленої енергії" (яка перевищує суми, капіталізовані як частина первісної вартості основних засобів відповідно до МСБО 16 "Основні засоби");
 - (iii) накладні витрати, які не відносяться прямо на певні статті і які для цілей тарифного регулювання вважаються капітальними витратами (але які не дозволяється, відповідно до МСБО 16, включати у первісну вартість об'єкта основних засобів);
 - (iv) витрати на скасування проекту;
 - (v) витрати на відшкодування шкоди у результаті стихійного лиха; та
 - (vi) умовна частка відсотка (у тому числі суми, дозволені щодо фондів, які використовуються під час будівництва, що забезпечує суб'єктові господарювання прибуток від власного капіталу, а також позик).
- Б6** Залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання, як правило, являють собою часові різниці між визнанням статей доходів або витрат для цілей регулювання та визнанням цих статей для цілей фінансової звітності. Якщо суб'єкт господарювання змінює облікову політику в результаті першого прийняття до застосування МСФЗ або першого застосування нового або переглянутого Стандарту, то можуть виникнути нові або переглянуті часові різниці, які створюють нові або переглянуті залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Заборона, викладена в пункті 13, яка не дозволяє суб'єкту господарювання змінювати свою облікову політику для того, щоб розпочати визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, не забороняє визнавати нові або переглянуті залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які виникли внаслідок інших змін в обліковій політиці, які вимагаються згідно з МСФЗ. Це відбувається тому, що визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання для таких часових різниць відповідатиме чинній політиці щодо визнання, яка застосовується відповідно до пункту 11, і не означатиме запровадження нової облікової політики. Аналогічно, пункт 13 не забороняє визнавати залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які виникають внаслідок часових різниць, які не існували безпосередньо перед датою переходу до МСФЗ, але які відповідають обліковій політиці суб'єкта господарювання, встановленій відповідно до пункту 11 (наприклад, витрати на відшкодування шкоди у результаті стихійного лиха).

Застосування інших Стандартів

- Б7** Суб'єкт господарювання, який належить до сфери застосування вимог цього Стандарту та обрав застосовувати його, повинен продовжувати застосовувати свою облікову політику, підготовлену за попередніми ЗПБО, щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Проте у пунктах 16–17 зазначено, що за деяких обставин для належного відображення у фінансовій

звітності залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, до них, можливо, необхідно також застосовувати інші Стандарти. У наступних пунктах наведено, яким чином деякі інші Стандарти взаємодіють з вимогами цього Стандарту. Зокрема, ці пункти роз'яснюють конкретні винятки та звільнення від застосування інших Стандартів, а також додаткові вимоги щодо подання та розкриття інформації, що, як очікується, будуть застосовуватись.

Застосування МСБО 10 "Події після звітного періоду"

- Б8 Суб'єктові господарювання у процесі визнання та оцінки своїх залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, можливо, необхідно буде скористатися попередніми оцінками та припущеннями. Щодо подій, які відбулися у період між закінченням звітного періоду та датою затвердження фінансової звітності до випуску, суб'єкт господарювання має застосовувати МСБО 10 для того, аби визначити, чи необхідно вносити коригування у ці попередні оцінки та припущення для відображення відповідних подій.

Застосування МСБО 12 "Податки на прибуток"

- Б9 МСБО 12 вимагає (з певними обмеженими винятками) від суб'єкта господарювання визнавати відстрочене податкове зобов'язання та (залежно від певних умов) відстрочений податковий актив для всіх тимчасових різниць. Суб'єкт господарювання, який провадить діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню, аби визначити суму податку на прибуток, який має бути визнаний, застосовує МСБО 12 до всіх видів своєї діяльності, у тому числі тих, які підлягають тарифному регулюванню.
- Б10 В деяких моделях тарифного регулювання регулятор тарифів дозволяє або вимагає від суб'єкта господарювання збільшити свої майбутні тарифи, щоб відшкодувати деякі або всі витрати суб'єкта господарювання на податок на прибуток. За таких обставин результатом може бути визнання суб'єктом господарювання у звіті про фінансовий стан залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання, пов'язаного з податком на прибуток, відповідно до його облікової політики, встановленої згідно з пунктами 11–12. Визнання такого залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання, пов'язаного з податком на прибуток, може саме по собі створити додаткову тимчасову різницю, щодо якої буде визнана ще одна сума відстроченого податку.
- Б11 Незважаючи на вимоги МСБО 12 щодо подання та розкриття інформації, якщо суб'єкт господарювання визнає відстрочений податковий актив або відстрочене податкове зобов'язання внаслідок визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, то суб'єкт господарювання не повинен включати суму такого відстроченого податку до загальної суми залишків за відстроченими податковими активами (зобов'язаннями). Натомість, суб'єкт господарювання повинен подавати відстрочений податковий актив (зобов'язання), який виникає внаслідок визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, або:
- а) в рядках, у яких відображені дебетові та кредитові залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання; або
 - б) окремим рядком поруч з відповідними дебетовими залишками та кредитовими залишками за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- Б12 Аналогічно, якщо суб'єкт господарювання визнає зміну відстроченого податкового активу (зобов'язання), яка виникає внаслідок визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, то суб'єкт господарювання не повинен включати цю зміну величини такого відстроченого податку до рядка податкових витрат (доходів), який подається у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід відповідно до МСБО 12. Натомість суб'єкт господарювання подає зміну відстроченого податкового активу (зобов'язання), яка виникає внаслідок визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, або:
- а) в рядках, які подаються у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід і відображають зміни залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання;

або

- б) окремим рядком поруч з відповідними рядками, які подаються у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід і відображають зміни залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання.

Застосування МСБО 33 "Прибуток на акцію"

- Б13 Пункт 66 МСБО 33 вимагає від деяких суб'єктів господарювання подавати у звіті про прибуток або збиток та інший сукупний дохід базисний та розбавлений прибуток на акцію за прибутком чи збитком від діяльності, яка триває, а також за прибутком чи збитком, який належить власникам звичайних акцій материнського підприємства. Крім того, пункт 68 МСБО 33 вимагає від суб'єкта господарювання, який повідомляє у звіті про припинену діяльність, розкривати інформацію про базисні та розбавлені суми на акцію для припиненої діяльності або у звіті про прибуток або збиток та інший сукупний дохід, або у примітках.
- Б14 Для кожної суми прибутку на акцію, поданої відповідно до МСБО 33, суб'єкт господарювання, який застосовує цей Стандарт, подає суми додаткового базисного та розбавленого прибутку на акцію, які розраховуються у такий самий спосіб, за винятком того, що ці суми не мають включати чисту зміну залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Відповідно до вимог пункту 73 МСБО 33 суб'єкт господарювання подає суму прибутку на акцію, як вимагається згідно з пунктом 26 цього Стандарту, з однаковим рівнем деталізації щодо прибутку на акцію, який вимагається згідно з МСБО 33 для всіх поданих періодів.

Застосування МСБО 36 "Зменшення корисності активів"

- Б15 Пункти 11–12 вимагають від суб'єкта господарювання продовжувати застосовувати свої облікові політики, розроблені відповідно до попередніх ЗПБО, щодо виявлення, визнання, оцінки та сторнування будь-якого зменшення корисності своїх визнаних залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Тому МСБО 36 не застосовується до окремих визнаних залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- Б16 Однак МСБО 36 може вимагати від суб'єкта господарювання провести тестування на предмет зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти і яка включає залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Це тестування може бути необхідним тому, що одиниця, яка генерує грошові кошти, містить у собі гудвіл, або тому, що виявлено один або кілька описаних в МСБО 36 показників зменшення корисності, пов'язаних з такою одиницею. Для таких ситуацій пункти 74–79 МСБО 36 містять вимоги щодо визначення суми відшкодування та балансової вартості одиниці, яка генерує грошові кошти. Суб'єкт господарювання застосовує ці вимоги, щоб вирішити, чи включені якісь із визнаних залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання у балансову вартість одиниці, яка генерує грошові кошти, для цілей тестування на предмет зменшення корисності. Решта вимог МСБО 36 застосовуються до будь-якого збитку від зменшення корисності, визнаного внаслідок проведення цього тестування.

Застосування МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу"

- Б17 Основний принцип МСФЗ 3 полягає в тому, що покупець бізнесу визнає придбані активи та прийняті зобов'язання за їхньою справедливою вартістю на дату придбання. МСФЗ 3 передбачає обмежені винятки з викладених у ньому принципів визнання та оцінки. Пункт Б18 цього Стандарту передбачає додатковий виняток.
- Б18 Пункти 11–12 вимагають від суб'єкта господарювання продовжувати застосовувати свою облікову політику, розроблену на основі попередніх ЗПБО, щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Тому, якщо суб'єкт господарювання купує бізнес, то для визнання та оцінки залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання об'єкта придбання на дату придбання він повинен застосовувати у своїй консолідованій фінансовій звітності свою облікову політику, визначену відповідно до пунктів 11–12. Залишки об'єкта придбання за відстроченими

рахунками тарифного регулювання визнаються у консолідованій фінансовій звітності покупця відповідно до політики покупця, незалежно від того, чи визнає об'єкт придбання ці залишки у своїй власній фінансовій звітності.

Застосування МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність"

- Б19 Пункти 11–12 вимагають від суб'єкта господарювання продовжувати застосовувати свою попередню облікову політику щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Тому вимоги щодо оцінки, викладені в МСФЗ 5, не застосовуються до визнаних залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- Б20 Пункт 33 МСФЗ 5 вимагає подавати припинену діяльність однією сумою у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід. Незважаючи на вимоги вказаного пункту, якщо суб'єкт господарювання, який обрав застосовувати цей Стандарт, подає припинену діяльність, то він не повинен включати зміну залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, яка виникла внаслідок діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню, що входить до цієї припиненої діяльності, у рядках, які вимагаються згідно з пунктом 33 МСФЗ 5. Натомість суб'єкт господарювання повинен подавати зміну залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, яка виникла внаслідок діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню і яка входить до цієї припиненої діяльності, або:
- а) у рядку, який подається для відображення змін залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, пов'язаних з прибутком або збитком; або
 - б) окремим рядком поруч з відповідним рядком, який подається для відображення змін залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, пов'язаних з прибутком або збитком.
- Б21 Аналогічно, незважаючи на вимоги пункту 38 МСФЗ 5, якщо суб'єкт господарювання подає у звітності групу вибуття, то він не повинен включати загальну суму дебетових та кредитових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які є частиною групи вибуття, у рядках, яких вимагає пункт 38 МСФЗ 5. Натомість суб'єкт господарювання подає загальну суму дебетових та кредитових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які є частиною групи вибуття, або:
- а) у рядках, які подаються для відображення дебетових та кредитових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання; або
 - б) окремими рядками поруч з іншими дебетовими та кредитовими залишками за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- Б22 Якщо суб'єкт господарювання обирає можливість включити залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання та зміни цих залишків, пов'язані з групою вибуття або припиненою діяльністю, до відповідних рядків відстрочених рахунків тарифного регулювання, то йому, можливо, необхідно розкривати їх окремо як частину аналізу рядків відстрочених рахунків тарифного регулювання, описаного у пункті 33 цього Стандарту.

Застосування МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність" та МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства"

- Б23 Пункт 19 МСФЗ 10 вимагає, щоб "материнське підприємство готувало консолідовану фінансову звітність із застосуванням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин". Пункт 8 цього Стандарту вимагає, щоб суб'єкт господарювання, який належить до сфери застосування цього Стандарту та обрав його застосовувати, застосовував усі його вимоги до всіх залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які виникають внаслідок усієї діяльності суб'єкта господарювання, яка підлягає тарифному

регулюванню. Тому, якщо материнське підприємство визнає залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання у своїй консолідованій фінансовій звітності відповідно до цього Стандарту, то воно застосовує ту саму облікову політику і до залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які виникають у всіх його дочірніх підприємствах. Це положення застосовується незалежно від того, чи визнають дочірні підприємства ці залишки у своїй власній фінансовій звітності.

- Б24 Аналогічно пункти 35–36 МСБО 28 вимагають, щоб при застосуванні методу участі в капіталі "фінансова звітність суб'єкта господарювання готувалась із застосуванням єдиної облікової політики для подібних операцій та подій за схожих обставин". Тому для того, щоб облікова політика щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання асоційованого або спільного підприємства відповідала обліковій політиці інвестиційного суб'єкта господарювання при застосуванні методу участі в капіталі, до неї слід включити відповідні коригування.

Застосування МСФЗ 12 "Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання"

- Б25 Пункт 12г) МСФЗ 12 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати для кожного зі своїх дочірніх підприємств, які мають частки участі, що не забезпечують контролю, що є суттєвими для суб'єкта господарювання, який звітує, інформацію про прибуток або збиток, який був розподілений на частки участі, що не забезпечують контролю, дочірнього підприємства протягом звітного періоду. Суб'єкт господарювання, який визнає залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання відповідно до цього Стандарту, розкриває інформацію про чисту зміну залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, яка включається у суми, розкриття яких вимагається згідно з пунктом 12г) МСФЗ 12.
- Б26 Пункт 12е) МСФЗ 12 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати для кожного зі своїх дочірніх підприємств, які мають частки участі, що не забезпечують контролю, що є суттєвими для суб'єкта господарювання, який звітує, зведену фінансову інформацію про дочірнє підприємство, як визначено у пункті Б10 МСФЗ 12. Аналогічно, пункт 21б)ii) МСФЗ 12 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію для кожного спільного та асоційованого підприємства, яке є суттєвим для суб'єкта господарювання, який звітує, зведену фінансову інформацію, як визначено у пунктах Б12–Б13 МСФЗ 12. Пункт Б16 МСФЗ 12 визначає зведену фінансову інформацію, розкриття якої вимагається від суб'єкта господарювання для всіх інших асоційованих та спільних підприємств, які, кожне окремо, не є суттєвими відповідно до пункту 21в) МСФЗ 12.
- Б27 Крім інформації, зазначеної в пунктах 12, 21, Б10, Б12–Б13 та Б16 МСФЗ 12, суб'єкт господарювання, який визнає залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання відповідно до цього Стандарту, повинен також розкривати інформацію про загальну суму дебетового залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання, загальну суму кредитового залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання та чисті зміни цих залишків, розподілені між сумами, визнаними у складі прибутку або збитку, та сумами, визнаними в іншому сукупному доході, для кожного суб'єкта господарювання, для якого вимагається розкриття такої інформації згідно з МСФЗ 12.
- Б28 Пункт 19 МСФЗ 12 визначає інформацію, яку суб'єкт господарювання повинен розкривати, якщо він визнає прибуток або збиток внаслідок втрати контролю над дочірнім підприємством, який розраховується відповідно до пункту 25 МСФЗ 10. Крім інформації, яка вимагається згідно з пунктом 19 МСФЗ 12, суб'єкт господарювання, який обрав застосовувати цей Стандарт, розкриває інформацію про частину такого прибутку або збитку, яка відноситься до припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання у колишньому дочірньому підприємстві на дату втрати контролю над ним.

Додаток В
Дата набуття чинності та перехідні положення

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту.

Дата набуття чинності та перехідні положення

Дата набуття чинності

- В1 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт, якщо його перша річна фінансова звітність за МСФЗ готується для періоду, який починається 1 січня 2016 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт у своїй першій річній фінансовій звітності за МСФЗ за більш ранній період, то він розкриває цей факт.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 15

Дохід від договорів з клієнтами

Мета

- 1 Метою цього Стандарту є встановлення принципів, які підприємство повинно застосовувати, щоб повідомляти користувачам фінансової звітності корисну інформацію про природу, суму, час та невизначеність *доходів* і грошових потоків, що виникають внаслідок *договору з клієнтом*.

Досягнення мети

- 2 Для досягнення мети, поставленої в пункті 1, основний принцип цього Стандарту полягає в тому, що суб'єкт господарювання визнає дохід унаслідок передачі обіцяних товарів або послуг клієнтам у сумі, що відображає компенсацію, на яку підприємство очікує мати право в обмін на ці товари або послуги.
- 3 Застосовуючи цей стандарт, суб'єкт господарювання має розглянути умови договору та всі доречні факти й обставини. Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт, у тому числі будь-які практичні прийоми, послідовно й узгоджено до договорів з подібними характеристиками та за подібних обставин.
- 4 Цей стандарт визначає порядок обліку індивідуального договору з клієнтом. Однак, суб'єкт господарювання може скористатися практичним прийомом і застосувати цей Стандарт для обліку портфеля договорів (або *зобов'язань щодо виконання*) з подібними характеристиками, якщо суб'єкт господарювання обґрунтовано очікує, що наслідки для фінансової звітності від застосування цього стандарту до портфеля істотно не відрізнятиметься від застосування цього стандарту до індивідуальних договорів (або *зобов'язань щодо виконання*) цього портфеля. Обліковуючи портфель договорів, суб'єкт господарювання повинен використовувати оцінки і припущення, що відображають розмір і склад портфеля.

Сфера застосування

- 5 Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до всіх договорів з клієнтами, за винятком таких:
- а) договорів про оренду, які належать до сфери застосування МСФЗ 16 "*Оренда*";
 - б) контрактів, які належать до сфери застосування МСФЗ 17 "*Страхові контракти*"; Проте, суб'єкт господарювання може вибрати застосування цього Стандарту до страхових контрактів, основна мета яких - надання послуг за фіксовану плату відповідно до пункту 8 МСФЗ 17;
 - в) фінансових інструментів та інших договірних прав чи зобов'язань, що належать до сфери застосування МСФЗ 9 "*Фінансові інструменти*", МСФЗ 10 "*Консолідована фінансова звітність*", МСФЗ 11 "*Спільна діяльність*", МСБО 27 "*Окрема фінансова звітність*" та МСБО 28 "*Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства*"; та
 - г) негрошових обмінів між суб'єктами господарювання у тій самій лінії бізнесу з метою спрощення здійснення продажів клієнтам або потенційним клієнтам. Наприклад, цей стандарт не застосовуватиметься до договору між двома нафтовими компаніями, які погодилися здійснити обмін нафти, аби вчасно задовольнити вимоги своїх клієнтів у різних чітко визначених географічних місцях.
- 6 Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до договору (крім перелічених у пункті 5) тільки якщо контрагентом за цим договором є клієнт. Клієнт – це сторона, яка уклала з суб'єктом господарювання договір про отримання товарів чи послуг, які є результатом звичайної діяльності цього суб'єкта господарювання, в обмін на компенсацію. Контрагент за договором не є клієнтом, якщо, наприклад, контрагент уклав з суб'єктом господарювання договір з метою взяти участь у діяльності або процесі, в якому сторони договору спільно беруть на себе ризики та спільно користуються вигодами, які є результатом такої діяльності або процесу (наприклад, розробка активу в угоді про співпрацю), а не з метою отримати результати звичайної діяльності суб'єкта господарювання.
- 7 Договір з клієнтом може частково належати до сфери застосування цього стандарту і частково – до сфери застосування інших стандартів, перелічених у пункті 5.

- a) Якщо інші стандарти визначають, як відокремити та/або спочатку оцінити одну або кілька частин договору, то суб'єкт господарювання повинен спочатку виконати вимоги цих інших стандартів щодо відокремлення та/або оцінки. Суб'єкт господарювання має виключити з *ціни операції* суму частини (або частин) договору, які первісно оцінені у відповідності з іншими стандартами, та застосувати пункти 73–86 для розподілу решти суми ціни операції (якщо вона лишилася) на кожне зобов'язання щодо виконання, яке належить до сфери застосування цього стандарту, та на всі інші частини договору, визначені пунктом 76).
- b) Якщо інші стандарти не вказують, як відокремити та/або первісно оцінити одну або кілька частин договору, то для відокремлення та/або первісної оцінки частини (або частин) договору суб'єкт господарювання має застосувати цей стандарт.
- 8 Цей стандарт визначає порядок обліку додаткових витрат, пов'язаних з укладенням договору з клієнтом, а також витрат, понесених для виконання договору з клієнтом, якщо ці витрати не належать до сфери застосування іншого стандарту (див пункти 91–104). Суб'єкт господарювання застосовує зазначені пункти тільки до понесених витрат, які пов'язані з договором з клієнтом (або частиною такого договору), що належить до сфери застосування цього стандарту.

Визнання

Ідентифікація договору

- 9 Суб'єкт господарювання обліковує договір з клієнтом, який належить до сфери застосування цього стандарту, тільки тоді, коли виконуються всі перелічені далі критерії:
- a) сторони договору схвалили договір (письмово, усно чи у відповідності з іншою звичною практикою ведення бізнесу) і готові виконувати свої зобов'язання;
- b) суб'єкт господарювання може визначити права кожної сторони відносно товарів або послуг, які будуть передаватися;
- в) суб'єкт господарювання може визначити умови оплати за товари або послуги, які будуть передаватися;
- г) договір має комерційну сутність (тобто очікується, що ризик, час або сума майбутніх грошових потоків суб'єкта господарства зміняться внаслідок договору); та
- г) цілком імовірно, що суб'єкт господарювання отримає компенсацію, на яку він матиме право в обмін на товари або послуги, які будуть передані клієнту. Оцінюючи, чи достатньо високою є ймовірність отримання суми компенсації, суб'єкт господарювання повинен розглянути лише здатність клієнта та його намір виплатити таку суму компенсації, коли настане час її сплати. Сума компенсації, на яку суб'єкт господарювання матиме право, може бути меншою, ніж ціна, вказана у договорі, якщо компенсація є змінною величиною через те, що суб'єкт господарювання запропонував клієнтові цінову концесію (див. пункт 52).
- 10 Договір – це угода між двома або більше сторонами, яке породжує права та обов'язки, які є юридично обов'язковими. Юридична обов'язковість прав і обов'язків у договорі є питанням законодавства. Договори можуть бути письмовими, усними чи прийнятими у звичній практиці ведення бізнесу суб'єкта господарювання. Практика та процеси, що застосовуються для укладення договорів з клієнтами, різна залежно від юрисдикції, галузі та суб'єкта господарювання. Крім того, і суб'єкт господарювання може укладати різні договори (наприклад, це може залежати від типу клієнтів або характеру обіцяних товарів чи послуг). Суб'єкт господарювання має проаналізувати ці практики та процеси, щоб визначити, чи створює договір з клієнтом права та обов'язки, виконання яких є юридично обов'язковим (і якщо створює, то коли).
- 11 Деякі договори з клієнтами можуть не мати фіксованої тривалості та можуть бути припинені або змінені однією зі сторін у будь-який час. Інші договори можуть автоматично поновлюватися через певний період, зазначений у договорі. Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до тривалості договору (тобто договірному періоду), в якому сторони договору мають нинішні права та обов'язки, виконання яких є юридично обов'язковим.
- 12 Для цілей застосування цього Стандарту вважається, що договір не існує, якщо кожна зі сторін за договором має одностороннє право, що має юридичну силу, розірвати повністю невиконаний договір без виплати компенсації іншій стороні (або сторонам). Договір є повністю невиконаним, якщо виконуються обидва такі критерії:
- a) суб'єкт господарювання ще не передав клієнтові жодних обіцяних товарів або послуг; та

- б) суб'єкт господарювання ще не отримав ніякої компенсації в обмін на обіцяні товари або послуги.
- 13 Якщо договір з клієнтом на момент його укладення відповідає критеріям, викладеним у пункті 9, то суб'єкт господарювання не повинен переоцінювати зазначені критерії, якщо немає ознак значної зміни фактів і обставин. Наприклад, якщо здатність клієнта сплатити компенсацію значно погіршилася, то суб'єкт господарювання проводить переоцінку того, чи достатньо ймовірно є можливість того, що суб'єкт господарювання отримає компенсацію, на яку він має право в обмін на решту товарів або послуг, які будуть передані клієнту.
- 14 Якщо договір з клієнтом не відповідає критеріям, зазначеним у пункті 9, то суб'єкт господарювання продовжує оцінювати договір, щоб визначити, чи відповідатиме він у подальшому критеріям, вказаним у пункті 9.
- 15 Коли договір з клієнтом не відповідає критеріям, зазначеним у пункті 9, і суб'єкт господарювання отримує від клієнта компенсацію, то суб'єкт господарювання визнає отриману компенсацію як дохід від звичайної діяльності тільки тоді, коли сталася будь-яка одна з таких подій:
- а) суб'єкт господарювання не має невиконаних зобов'язань щодо передачі товарів або послуг клієнтові і вся, або практично вся, компенсація, обіцяна клієнтом, була отримана суб'єктом і не підлягає відшкодуванню; або
- б) договір був розірваний і компенсація, отримана від клієнта, не підлягає відшкодуванню.
- 16 Суб'єкт господарювання визнає компенсацію, отриману від клієнта, як зобов'язання, доки не станеться одна з подій, зазначених у пункті 15, або доки у подальшому не будуть виконані критерії, викладені в пункті 9 (див пункт 14). Залежно від фактів і обставин, пов'язаних з договором, визнане зобов'язання являє собою зобов'язання суб'єкта господарювання або передати товари чи послуги у майбутньому, або відшкодувати отриману компенсацію. У будь-якому разі зобов'язання оцінюється за сумою компенсації, отриманої від клієнта.

Поєднання договорів

- 17 Суб'єкт господарювання об'єднує два або більше договорів, укладених в один або приблизно в один і той самий час з одним і тим самим клієнтом (або пов'язаними сторонами клієнта) та обліковує ці договори як один договір, якщо виконуються один або більше з таких критеріїв:
- а) про ці договори домовлялися як про єдиний пакет з єдиною комерційною метою;
- б) сума компенсації, що має бути сплачена за одним договором, залежить від ціни чи виконання іншого договору; або
- в) товари або послуги, обіцяні в договорах (або деякі товари чи послуги, обіцяні в кожному з договорів) становлять одне зобов'язання щодо виконання відповідно до пунктів 22–30.

Модифікації договору

- 18 Модифікація договору – це зміна обсягу або ціни (чи обох) договору, затверджена сторонами договору. В деяких галузях та юрисдикціях модифікація договору може називатися внесенням змін або поправок до договору. Модифікація договору існує, коли сторони договору затвердили модифікацію, яка або створює нові, або змінює існуючі юридично обов'язкові права та обов'язки сторін договору. Модифікація договору може бути затверджена письмово, за усною домовленістю або здійснена за звичною практикою ведення бізнесу. Якщо сторони договору не затвердили модифікацію договору, то суб'єкт господарювання продовжує застосовувати цей стандарт до існуючого договору, доки модифікацію договору не буде затверджено.
- 19 Модифікація договору існує, навіть якщо сторони договору не мають спільної думки щодо обсягу або ціни (чи обох) модифікації, або якщо сторони затвердили зміну обсягу договору, але ще не визначили відповідну зміну ціни. Визначаючи, чи є права та обов'язки, які створені або змінені внаслідок модифікації, юридично обов'язковими, суб'єкт господарювання має розглянути всі відповідні факти та обставини, в тому числі умов договору та іншими доказами. Якщо сторони договору ухвалили зміни обсягу робіт за договором, але ще не визначили відповідної зміни ціни, то суб'єкт господарювання має оцінити зміну ціни операції, що виникає внаслідок цієї модифікації відповідно до пунктів 50-54 щодо оцінки змінної компенсації та пунктів 56-58 щодо обмежувальних оцінок змінної компенсації.
- 20 Суб'єкт господарювання обліковує модифікацію договору як окремий договір, якщо виконуються обидві такі умови:

- (a) обсяг договору зріс унаслідок включення обіцяних товарів або послуг, які є відокремленими (відповідно до пунктів 26–30); та
- (б) ціна договору зросла на суму компенсації, яка відображає *окремо взяті ціни продажу* даного суб'єкта господарювання додатково обіцяних товарів або послуг та будь-які відповідні коригування такої ціни з метою відображення особливих обставин конкретного договору. Наприклад, суб'єкт господарювання може скоригувати ціну продажу окремого додаткового товару або послуги на величину знижки, яку отримує клієнт, оскільки не обов'язково, щоб суб'єкт господарювання ніс витрати, пов'язані з продажем, які він поніс би, продаючи подібний товар або послугу новому клієнтові.
- 21 Якщо модифікація договору не обліковується як окремий договір відповідно до пункту 20, то суб'єкт господарювання обліковує обіцяні товари або послуги, які ще не передані на дату модифікації договору (тобто решту обіцяних товарів або послуг) у будь-який з описаних далі способів, який є доречним:
- (a) Суб'єкт господарювання обліковує модифікацію договору так, ніби існуючий договір розірвано і укладено новий договір, якщо решта товарів або послуг є відокремленими від товарів або послуг, переданих на дату модифікації договору чи до такої дати. Сума компенсації, що має бути виділена на решту зобов'язань щодо виконання (або решту відокремлених товарів або послуг в одному зобов'язанні щодо виконання, яку визначено відповідно до пункту 22(б)) у розмірі
- (i) компенсації, обіцяної клієнтом (у тому числі суми, вже отримані від клієнта), яка була включена в оцінку ціни операції та яка не була визнана як дохід від звичайної діяльності; та
- (ii) компенсації, обіцяної як частина модифікації договору.
- (б) Суб'єкт господарювання обліковує модифікацію договору так, ніби вона є частиною існуючого договору, якщо решта товарів або послуг не є відокремленими і, отже, є частиною єдиного зобов'язання щодо виконання, частково задоволеного на дату модифікації договору. Вплив модифікації договору на ціну операції, а також на оцінку суб'єктом господарювання прогресу на шляху до повного здійснення зобов'язання щодо виконання визнається як коригування доходу (або як збільшення, або як зменшення доходу від звичайної діяльності) на дату модифікації договору (тобто коригування доходу від звичайної діяльності здійснюється на кумулятивній поетапній основі).
- (в) Якщо решта товарів або послуг є поєднанням підпунктів (a) і (б), то суб'єкт господарювання обліковує вплив модифікації на не задоволені (у тому числі частково не задоволені) зобов'язань щодо виконання у модифікованому договорі у спосіб, який відповідає цілям цього пункту.

Виявлення зобов'язань щодо виконання

- 22 На момент укладення договору суб'єкт господарювання оцінює товари або послуги, обіцяні в договорі з клієнтом, та визначає як зобов'язання щодо виконання кожен обіцянку передати клієнтові або
- (a) **товар чи послугу (або сукупність товарів чи послуг), які є відокремленими; або**
- (б) **серію відокремлених товарів або послуг, які по суті є однаковими та передаються клієнтові за однією і тією самою схемою (див. пункт 23).**
- 23 Серія відокремлених товарів або послуг передається клієнтові за однією й тією самою схемою, якщо виконуються обидва такі критерії:
- (a) кожний відокремлений товар або послуга в серії, яку суб'єкт господарювання обіцяє передати клієнтові, з часом відповідатиме зазначеному в пункті 35 критерію зобов'язання щодо виконання; та
- (б) відповідно до пунктів 39–40, для оцінки прогресу суб'єкту господарювання на шляху до повного задоволення обов'язку щодо виконання, а саме обов'язку передати кожний відокремлений товар або послугу в цій серії клієнтові використовуватиметься один і той самий метод.

Обіцянки в договорах з клієнтами

- 24 В договорі з клієнтом, як правило, чітко стверджується, які товари або послуги суб'єкт господарювання обіцяє передати клієнту. Тим не менш, зобов'язання щодо виконання, визначені у договорі з клієнтом, не можуть обмежуватися лише товарами або послугами, про які чітко сказано в цьому договорі. Причиною цього є те, що договір з клієнтом може також включати обіцянки, які випливають зі звичайної практики ведення бізнесу суб'єкта господарювання, оприлюдненої політики чи конкретних заяв, якщо на момент укладення договору ці обіцянки створюють у клієнта обґрунтоване очікування того, що суб'єкт господарювання передасть товар або послугу клієнтові.
- 25 Зобов'язання щодо виконання не включають діяльність, яку суб'єкт господарювання повинен здійснити, щоб виконати договір, якщо тільки ця діяльність не означає передачу товару або послуги клієнтові. Наприклад, постачальникові послуг, можливо, необхідно виконати різноманітні адміністративні завдання, щоб виконати договір. У процесі виконання цих адміністративних завдань послуга клієнтові не передається. Отже, ці супровідні заходи не є зобов'язанням щодо виконання.

Відокремлені товари або послуги

- 26 Залежно від договору, обіцяні товари або послуги можуть, зокрема, включати таке:
- (а) продаж товарів, виготовлених суб'єктом господарювання (наприклад, запаси виробника);
 - (б) перепродаж товарів, придбаних суб'єктом господарювання (наприклад, товари, закуплені роздрібним продавцем);
 - (в) перепродаж прав на товари або послуги, придбані суб'єктом господарювання (наприклад, квиток, перепроданий суб'єктом господарювання як принципалом, як описано в пунктах Б34–Б38);
 - (г) виконання договірною узгодженого завдання (або завдань) для клієнта;
 - (г) надання послуги бути готовим у будь-який момент надати товари або послуги (наприклад, здійснити не описані заздалегідь зміни до програмного забезпечення у наперед не вказаному місці та у невизначений наперед час) або надання товарів або послуг клієнтові для використання їх на власний розсуд клієнта та у зручний для нього час;
 - (д) надання послуги організації для іншої сторони передачі товарів або послуг клієнтові (наприклад, виконання ролі агента іншої сторони, як описано в пунктах Б34–Б38);
 - (е) надання прав на товари або послуги, які будуть надані у майбутньому, які клієнт може перепродати або надати його клієнтові (наприклад, суб'єкт господарювання, який продає продукт роздрібному продавцеві, обіцяє передати додатковий товар або послугу фізичній особі, яка купує цей продукт у роздрібного продавця);
 - (є) спорудження, виготовлення або розробка активу від імені клієнта;
 - (ж) надання ліцензій (див. пункти Б52–Б63Б); та
 - (з) надання опціонів на придбання додаткових товарів або послуг (якщо такі опціони надають клієнтові матеріальне право, як описано в пунктах Б39–Б43).
- 27 Товар або послуга, обіцяні клієнтові, є відокремленими, якщо виконуються обидва такі критерії:
- (а) клієнт може мати вигоду від товару або послуги або саму по собі, або разом з іншими ресурсами, які клієнт може легко отримати (тобто цей товар або послуга здатна бути відокремленою); та
 - (б) обіцянку суб'єкта господарювання передати товар або послугу клієнтові можна визначити окремо від інших обіцянок у даному договорі (тобто обіцянка передати товар або послуга є відокремленою у контексті даного договору).
- 28 Клієнт може отримати вигоду від товару або послуги відповідно до пункту 27 (а), якщо товар або послуга можуть бути використані, спожиті, продані за суму, більшу, ніж вартість цього товару або послуги як вторинної сировини чи реалізовані у будь-який інший спосіб, що генерує економічні вигоди. Для деяких товарів або послуг клієнт може отримати вигоду лише власне від самого товару або послуги. Для інших товарів чи послуг, клієнт може отримати вигоду від товару або послуги, тільки якщо вони поєднані з іншими легкодоступними ресурсами. Легкодоступний ресурс – це товар або послуга, які продаються окремо (даним суб'єктом господарювання або іншим суб'єктом господарювання), або ресурс, який клієнт уже отримав від даного суб'єкта господарювання (у тому числі товари або послуги, які даний суб'єкт господарювання вже передав клієнтові відповідно до даного договору) або внаслідок інших операцій або подій. Різні чинники можуть бути доказом того, що клієнт може отримати вигоду від самих товару або послуги, або від товару або послуги у поєднанні

з іншими легкодоступними ресурсами. Наприклад, той факт, що суб'єкт господарювання регулярно продає товар або послугу окремо, вказуватиме на те, що клієнт може отримати вигоду від самого даного товару або послуги або від їх поєднання з іншими легкодоступними ресурсами.

- 29 Метою оцінювання, чи обіцянки суб'єкта господарювання передати товар або послугу клієнтові визначаються окремо відповідно до пункту 27 (б), є визначення, чи характер обіцянки, в контексті договору, полягає в передачі кожного з цих товарів або послуг окремо, чи, навпаки, в передачі комбінованого об'єкту або об'єктів, компонентами яких є обіцяні товари або послуги. Фактори, що вказують на те, що дві або більше обіцянки передачі товарів або послуг клієнтові не визначаються окремо, включають, зокрема, таке:
- (а) суб'єкт господарювання надає суттєву послугу з поєднання товарів або послуг з іншими товарами та послугами, обіцяними в договорі, у сукупність товарів або послуг, яка є комбінованим результатом або результатами, щодо яких клієнт уклав договір. Іншими словами, суб'єкт господарювання використовує ці товари або послуги як компоненти для виробництва або надання комбінованого результату або результатів, визначених клієнтом. Комбінований результат або результати можуть включати більш ніж один етап, елемент або одиницю.
 - (б) один або більше товарів або послуг суттєво змінюють або налаштовують або є суттєво зміненими або налаштованими одним або більше іншими товарами або послугами, обіцяними в договорі;
 - (в) товари або послуги є значно взаємозалежними або значно взаємопов'язані. Іншими словами, кожен з товарів або послуг зазнав суттєвого впливу від одного або декількох інших товарів або послуг в договорі. Наприклад, у деяких випадках один або більше товарів або послуг суттєво впливають один на одного, оскільки суб'єкт господарювання не зможе виконати свою обіцянку, передаючи кожний з товарів або послуг незалежно.
- 30 Якщо обіцяний товар або послуга не є відокремленими, суб'єкт господарювання поєднує такий товар або послуги з іншими обіцяними товарами або послугами, доки він не ідентифікує сукупність товарів або послуг, що є відокремленою. У деяких випадках це приведе до того, що суб'єкт господарювання обліковуватиме всі товари або послуги, обіцяні в договорі, як одне зобов'язання щодо виконання.

Задоволення зобов'язань щодо виконання

- 31 **Суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності, коли (або у міру того, як) суб'єкт господарювання задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послугу (тобто актив) клієнтові. Актив передається, коли (або у міру того, як) клієнт отримує контроль над таким активом.**
- 32 Для кожного зобов'язання щодо виконання, ідентифікованого відповідно до пунктів 22–30, суб'єкт господарювання визначає на момент укладення договору, чи задовольнить він це зобов'язання щодо виконання (відповідно до пунктів 35–37) з плином часу, чи ж він задовольнить це зобов'язання щодо виконання у певний момент часу (відповідно до пункту 38). Якщо суб'єкт господарювання не задовольнить зобов'язання щодо виконання з плином часу, то це зобов'язання щодо виконання задовольняється у певний момент часу.
- 33 Товари та послуги є активами, навіть якщо лише на мить, коли вони отримані та використані (як у випадку багатьох послуг). Контроль над активом означає здатність керувати використанням активу та отримувати практично всю решту вигід від нього. Контроль включає в себе спроможність заборонити іншим суб'єктам господарювання керувати використанням активу та отримувати вигоди від нього. Вигоди від активу – це потенційні грошові потоки (надходження грошових коштів або економія грошових коштів, які вибувають), які можуть бути отримані безпосередньо чи опосередковано багатьма способами, наприклад, шляхом:
- (а) використання активу для виробництва товарів або надання послуг (у тому числі державних послуг);
 - (б) використання активу для підвищення вартості інших активів;
 - (в) використання активу для погашення зобов'язання або зменшення витрат;
 - (г) продажу або обміну активу;
 - (г) надання активу у заставу як забезпечення позики; та
 - (д) утримання активу.
- 34 Оцінюючи, чи отримує клієнт контроль над активом, суб'єкт господарювання бере до уваги всі домовленості щодо викупу активу (див. пункти Б64–Б76).

Зобов'язання щодо виконання, які задовольняються з плином часу

- 35 Суб'єкт господарювання передає контроль над товаром або послугою з плином часу, і, отже, задовольняє зобов'язання щодо виконання та визнає дохід від звичайної діяльності з часом, якщо виконується один з таких критеріїв:
- (а) клієнт одночасно отримує та споживає вигоди, що надаються внаслідок виконання суб'єктом господарювання у процесі виконання (див. пункти Б3–Б4);
 - (б) виконання суб'єктом господарювання створює або вдосконалює актив (наприклад, незавершене виробництво), який контролюється клієнтом у процесі створення або вдосконалення активу (див. пункт Б5); або
 - (в) виконання суб'єктом господарювання не створює активу з альтернативним використанням для суб'єкта господарювання (див. пункт 36) і суб'єкт господарювання має юридично обов'язкове право на отримання платежу за виконання, завершене до сьогодні (див. пункт 37).
- 36 Актив, створений діяльністю суб'єкта господарювання, не має альтернативного використання для суб'єкта господарювання, якщо суб'єкт господарювання обмежений умовами договору і не може вільно спрямовувати актив для іншого використання під час створення або вдосконалення цього активу, або ж обмежений на практиці і не може вільно спрямовувати актив у його завершеному стані для іншого використання. Оцінка того, чи має актив альтернативне використання для суб'єкта господарювання, здійснюється на момент укладення договору. Після того, як договір укладено, суб'єкт господарювання не повинен оновлювати оцінку альтернативного використання активу, якщо сторони договору не затвердили модифікацію договору, яка істотно змінює зобов'язання щодо виконання. В пунктах Б6–Б8 викладено керівництва щодо оцінювання того, чи має актив альтернативне використання для суб'єкта господарювання.
- 37 Суб'єкт господарювання, оцінюючи, чи має він юридично обов'язкове право на оплату за завершені на сьогоднішній день товари або надані на сьогоднішній день послуги відповідно до пункту 35 (в), повинен розглянути умови договору, а також закони, які застосовуються до договору. Право на оплату за завершене на сьогоднішній день виконання не обов'язково має бути фіксованою сумою. Тим не менш, у будь-який момент протягом терміну дії договору суб'єкт господарювання повинен мати право на суму, яка, принаймні компенсує суб'єктові господарювання виконане на сьогоднішній день зобов'язання щодо товарів або послуг, якщо договір розірвано клієнтом або іншою стороною з будь-яких причин, окрім невиконання суб'єктом господарювання обіцяного за договором. В пунктах Б9–Б13 викладено керівництва щодо оцінювання існування і юридичної обов'язковості права на оплату та чи надаватиме право суб'єкта господарювання на оплату йому право на отримання оплати за роботи, виконані на сьогоднішній день.

Зобов'язання щодо виконання, що задовольняються у певний момент часу

- 38 Якщо зобов'язання щодо виконання не виконується з плином часу відповідно до пунктів 35–37, то суб'єкт господарювання задовольняє це зобов'язання щодо виконання у певний момент часу. Щоб визначити момент часу, у який клієнт отримує контроль над обіцяним активом, а суб'єкт господарювання задовольняє зобов'язання щодо виконання, суб'єкт господарювання має розглянути вимоги щодо контролю, викладені в пунктах 31–34. Крім того, суб'єкт господарювання має розглянути показники передачі контролю, серед яких, зокрема, такі:
- (а) Суб'єкт господарювання має поточне право на оплату за актив — якщо клієнт у даний час зобов'язаний заплатити за актив, тоді це може означати, що клієнт отримав можливість спрямовувати використання, і отримав практично всі інші вигоди від активу, отриманого в обмін на оплату.
 - (б) Клієнт має право власності на актив — право власності може вказувати на те, яка сторона договору спроможна направляти використання активу та отримати практично всі інші вигоди від нього, або обмежити доступ інших суб'єктів господарювання до цих вигід. Тому передача права власності на актив може вказувати на те, що клієнт отримав контроль над активом. Якщо суб'єкт господарювання залишає за собою право власності виключно як засіб захисту від відмови клієнта платити, то такі права власності суб'єкта господарювання не перешкоджають клієнтові отримати контроль над активом.
 - (в) Суб'єкт господарювання передав фізичне володіння активом — те, що клієнт фізично володіє активом, може вказувати на те, що клієнт має можливість направляти використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від активу, або обмежувати доступ інших суб'єктів господарювання до цих вигід. Проте фізичне володіння може не збігатися з

контролем активу. Наприклад, у деяких угодах про продаж з подальшим викупом, а також у деяких угодах про поставку товару клієнт чи покупець може фізично володіти активом, контроль над яким здійснює суб'єкт господарювання. З іншого боку, за деякими угодами про зберігання та продаж суб'єкт господарювання може фізично володіти активом, контроль над яким здійснює клієнт. В пунктах Б64–Б76, Б77–Б78 та Б79–Б82 викладено керівництва щодо обліку угод про продаж з подальшим викупом, угод про поставку товару і угодах про зберігання та продаж, відповідно.

- (г) Клієнт має істотні ризики та винагороди, пов'язані з володінням активом — передача значних ризиків і винагород, пов'язаних з володінням активом, клієнтові може означати, що клієнт отримав спроможність направляти використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від активу. Однак, оцінюючи ризики та винагороди від володіння обіцяним активом, суб'єкт господарювання повинен виключити всі ризики, які спричиняють появу окремого зобов'язання щодо виконання додатково до зобов'язання щодо виконання про передачу активу. Наприклад, суб'єкт господарювання передав клієнтові контроль над активом, але ще не задовольнив додаткового зобов'язання щодо виконання про надання послуг технічного обслуговування, пов'язаних з переданим активом.
- (г) Клієнт прийняв актив — прийняття активу клієнтом може вказувати на те, що він отримав спроможність направляти використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від активу. Щоб оцінити вплив статті договору про прийняття активу клієнтом на те, коли передається контроль над активом, суб'єкт господарювання має розглянути керівництва, викладені в пунктах Б83–Б86.

Оцінювання прогресу на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання

- 39 Для кожного зобов'язання щодо виконання, що задовольняється з плином часу, відповідно до пунктів 35–37, суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності протягом певного часу, оцінюючи прогрес на шляху до повного задоволення такого зобов'язання щодо виконання. При оцінюванні прогресу мета полягає у тому, щоб відобразити діяльність суб'єкта господарювання у передачі контролю над товарами або послугами, обіщаними клієнту (тобто задоволення зобов'язання суб'єкта господарювання щодо виконання).
- 40 Для всіх зобов'язань щодо виконання, що задовольняються з плином часу, суб'єкт господарювання застосовує єдиний метод оцінювання прогресу, і суб'єкт господарювання має застосовувати цей метод послідовно до подібних зобов'язань щодо виконання і за подібних обставин. В кінці кожного звітної періоду суб'єкт господарювання проводить переоцінку прогресу на шляху до повного задоволення зобов'язань щодо виконання, що задовольняються з плином часу.

Методи оцінювання прогресу

- 41 До відповідних методів оцінювання прогресу належать методи оцінки за результатами та методи оцінки за ресурсами. В пунктах Б14–Б19 викладено керівництва щодо використання методів оцінки за результатами та методів оцінки за ресурсами для оцінки прогресу суб'єктом господарювання на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання. Визначаючи відповідний метод для оцінювання прогресу, суб'єкт господарювання має взяти до уваги характер товару або послуги, які суб'єкт господарювання обіцяв передати клієнтові.
- 42 Застосовуючи метод оцінювання прогресу, суб'єкт господарювання має виключити з оцінки прогресу будь-які товари чи послуги, контроль над якими суб'єкт господарювання не передав клієнтові. З іншого боку, суб'єкт господарювання має включити в оцінку прогресу будь-які товари чи послуги, контроль над якими суб'єкт господарювання передав клієнтові, задовольняючи це зобов'язання щодо виконання.
- 43 Зі зміною обставин з часом суб'єкт господарювання оновлює свою оцінку прогресу, щоб відобразити будь-які зміни в результаті зобов'язання щодо виконання. Такі зміни складеної суб'єктом господарювання оцінки прогресу обліковуються як зміна облікової оцінки відповідно до МСБО 8 “Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки”.

Обґрунтовані оцінки прогресу

- 44 Суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності для зобов'язання щодо виконання, яке задовольняється з плином часу, лише якщо суб'єкт господарювання може обґрунтовано оцінити свій прогрес на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання. Суб'єкт господарювання не зможе обґрунтовано оцінити свій прогрес на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо

виконання, якщо йому бракує достовірної інформації, необхідної для застосування відповідного методу оцінювання прогресу.

- 45 За деяких обставин (наприклад, на ранніх стадіях договору) суб'єкт господарювання не спроможний обґрунтовано оцінити результат реалізації зобов'язання щодо виконання, але суб'єкт господарювання очікує відшкодувати витрати, понесені у процесі задоволення зобов'язання щодо виконання. За таких обставин суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності в обсязі понесених витрат, понесених до того часу, лише якщо він може обґрунтовано оцінити результат реалізації зобов'язання щодо виконання.

Оцінка

- 46 **Коли (або як тільки) зобов'язання щодо виконання задоволене, суб'єкт господарювання визнає як дохід від звичайної діяльності, суму ціни операції (яка не включає оцінок змінної компенсації, що є обмеженими відповідно до пунктів 56-58), яка віднесена на це зобов'язання щодо виконання.**

Визначення ціни операції

- 47 **Щоб визначити ціну операції, суб'єкт господарювання має розглянути умови договору та свою звичну практику бізнесу. Ціна операції – це сума компенсації, яку суб'єкт господарювання очікує отримати право в обмін на передачу клієнтові обіцяних товарів або послуг за винятком сум, зібраних від імені третіх осіб (наприклад, деяких податків на продаж). Компенсація, обіцяна в договорі з клієнтом, може включати фіксовані суми, змінні суми або і ті й ті суми.**
- 48 Характер, час і сума компенсації, обіцяної клієнтом, впливає на оцінку ціни операції. Визначаючи ціну операції, суб'єкт господарювання має враховувати вплив усього переліченого далі:
- (а) змінну компенсацію (див. пункти 50–55 та 59);
 - (б) обмежувальні оцінки змінної компенсації (див. пункти 56–58);
 - (в) наявність у договорі суттєвого компоненту фінансування (див. пункти 60–65);
 - (г) не грошову компенсацію (див. пункти 66–69); та
 - (г) компенсацію, що має бути сплачена клієнтові (див. пункти 70–72).
- 49 Для цілей визначення ціни операції суб'єкт господарювання має припустити, що товари або послуги будуть передані клієнтові, як обіцяно відповідно до чинного договору, і що договір не буде скасовано, оновлено або змінено.

Змінна компенсація

- 50 Якщо компенсація, обіцяна в договорі, включає змінну суму, то суб'єкт господарювання має оцінити суму компенсації, на яку суб'єкт господарювання матиме право в обмін на передачу обіцяних товарів або послуг клієнтові.
- 51 Сума компенсації може змінюватися залежно від знижок, дисконтів, відшкодувань, набраних балів, цінкових поступок, стимулів, бонусів за результатами роботи, штрафів або інших подібних чинників. Обіцяна компенсація також може змінюватися, якщо право суб'єкта господарювання на компенсацію залежить від настання або ненастання певної майбутньої події. Наприклад, сума компенсації буде змінною, якщо або продукт був проданий з правом повернення, або фіксовану суму обіцяно як бонус за показники діяльності по досягненню певного рубежу.
- 52 Змінність, пов'язана з компенсацією, обіцяною клієнтом, може бути явно зазначена в договорі. Окрім як за умовами договору, обіцяна компенсація є змінною за наявності будь-якої з таких обставин:
- (а) клієнт має обґрунтовані очікування, що впливають зі звичної практики ведення бізнесу суб'єктом господарювання, оприлюдненої політики чи конкретних заяв, щодо того, що суб'єкт господарювання прийме суму компенсації, меншу за ціну, зазначену в договорі. Тобто, передбачається, що суб'єкт господарювання запропонує цінову поступку. Залежно від юрисдикції, галузі чи клієнта, ця пропозиція може мати назву знижки, дисконту, відшкодування або кредиту.
 - (б) інші факти й обставини вказують на наявність у суб'єкта господарювання при укладенні договору з клієнтом наміру надання цінової поступки клієнтові.

- 53 Суб'єкт господарювання має оцінити суму змінної компенсації, використовуючи один із зазначених далі методів, залежно від того, який метод, за очікуванням суб'єкта господарювання, надасть кращий прогноз суми компенсації, на яку він матиме право:
- (а) Очікувана вартість — очікувана вартість це сума зважених на ймовірність значень діапазону можливих сум компенсації. Очікувана вартість може бути належною оцінкою суми змінної компенсації, якщо суб'єкт господарювання має велику кількість договорів з подібними характеристиками.
 - (б) Найімовірніша сума — найімовірніша сума це одне, найімовірніше значення у діапазоні можливих сум компенсації (тобто один найімовірніший результат договору). Найімовірнішою сумою може бути відповідна оцінка величини змінної компенсації, якщо договір має тільки два можливих результати (наприклад, суб'єкт господарювання або отримує бонус за показники діяльності, або ні).
- 54 Оцінюючи вплив невизначеності на суму змінної компенсації, на яку суб'єкт господарювання матиме право, суб'єкт господарювання має застосовувати один метод послідовно протягом терміну дії договору. Крім того, суб'єкт господарювання має розглянути всю інформацію (за минулі періоди, поточну та прогнозу), що є доступною для суб'єкта господарювання, та виявити кількість можливих сум компенсації. Інформація, яку суб'єкт господарювання використовує для визначення суми змінної компенсації, як правило, схожа на інформацію, яку керівництво суб'єкта господарювання використовує у процесі подання заявок і пропозиції для участі у торгах, а також при встановленні цін на обіцяні товари або послуги.

Зобов'язання щодо відшкодування

- 55 Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання щодо відшкодування, якщо суб'єкт господарювання отримує компенсацію від клієнта та сподівається відшкодувати клієнту частину або всю суму компенсації. Зобов'язання щодо відшкодування оцінюється за сумою отриманої компенсації (або дебіторської заборгованості), на яку, як передбачає суб'єкт господарювання, він не матиме права (тобто суми, не включені в ціну операції). Зобов'язання щодо відшкодування (та відповідна зміна ціни операції і, отже, *договірне зобов'язання*) слід оновлювати в кінці кожного звітного періоду з метою відображення зміни обставин. Для обліку зобов'язання щодо відшкодування, пов'язаного з продажем з правом повернення суб'єкт господарювання застосовує керівництва, викладені в пунктах Б20–Б27.

Обмеження оцінок змінної компенсації

- 56 Суб'єкт господарювання включає в ціну операції частину або всю суму змінної компенсації, оціненої відповідно до пункту 53, лише якщо існує висока ймовірність того, що коли невизначеність, пов'язана зі змінною компенсацією, буде в основному вирішена, значного відновлення суми визнаного кумулятивного доходу від звичайної діяльності не відбудеться.
- 57 Оцінюючи, чи існує висока ймовірність того, що коли невизначеність, пов'язана зі змінною компенсацією, буде в основному вирішена, істотного відновлення суми визнаного кумулятивного доходу від звичайної діяльності не відбудеться, суб'єкт господарювання має врахувати як ймовірність такої події, так і величину відновлення доходу від звичайної діяльності. Серед чинників, які можуть збільшити зазначену ймовірність або величину сторнування доходу, зокрема, такі:
- (а) на суму компенсації доволі сильно впливають чинники, на які суб'єкт господарювання не може впливати. Такими чинниками можуть бути волатильність на ринку, рішення або дії третіх сторін, погодні умови та високий ризик старіння обіцяного товару або послуги.
 - (б) передбачається, що невизначеність щодо суми компенсації не буде вирішена протягом тривалого періоду часу.
 - (в) суб'єкт господарювання має обмежений досвід (або інше підтвердження) роботи з подібного роду договорами, або такий досвід (чи інше підтвердження) має обмежену прогнозну вартість.
 - (г) практикою суб'єкта господарювання є або надання широкого діапазону цінових поступок, або зміна строків та умов оплати подібних договорів за подібних обставин.
 - (ґ) договір передбачає велику кількість та широкий діапазон можливих сум компенсації.
- 58 Для обліку величини компенсації у формі роялті на основі обсягу продажів або на основі використання, обіцяного в обмін на ліцензію інтелектуальної власності суб'єкт господарювання застосовує пункт Б63.

Переоцінка змінної компенсації

- 59 Наприкінці кожного звітного періоду суб'єкт господарювання оновлює оцінку ціни операції (зокрема, оновлює свою оцінку того, чи є попередня оцінка змінної компенсації обмеженою) з метою достовірного відображення обставин, що склалися на кінець звітного періоду, та зміни обставин протягом звітного періоду. Суб'єкт господарювання обліковує зміни ціни операції відповідно до пунктів 87–90.

Наявність у договорі істотного компоненту фінансування

- 60 Визначаючи ціну операції, суб'єкт господарювання має коригувати обіцяну суму компенсації з метою врахування часової вартості грошей, якщо терміни платежів, погоджені сторонами договору (явно або неявно), надають клієнтові або суб'єктові господарювання значну вигоду у фінансуванні передачі товарів або послуг клієнтові. За таких обставин договір містить значний компонент фінансування. Значний компонент фінансування може існувати незалежно від того, чи висловлена обіцянка фінансування явно у договорі, чи передбачена неявно умовами оплати, погодженими сторонами договору.
- 61 Мета коригування обіцяної суми компенсації на предмет істотного компоненту фінансування полягає у тому, щоб суб'єкт господарювання визнав дохід від звичайної діяльності у сумі, яку клієнт заплатив би за обіцяні товари або послуги, якби клієнт розплатувався за ці товари або послуги грошовими коштами, коли (або по мірі того, як) вони переходять до клієнта (тобто ціна продажу у грошових коштах). Оцінюючи, чи містить договір компонент фінансування та чи є цей компонент істотним для договору, суб'єкт господарювання має розглянути всі доречні факти й обставини, у тому числі обидва такі аспекти
- (a) різницю (якщо вона є) між сумою обіцяної компенсації та ціною продажу у грошових коштах на обіцяні товари або послуги; та
 - (b) об'єднаний вплив обох таких величин:
 - (i) очікуваної тривалості часу між часом передачі суб'єктом господарювання обіцяних товарів або послуг клієнтові та часом оплати клієнтом за ці товари або послуги; та
 - (ii) переважних ставок відсотка на відповідному ринку.
- 62 Незважаючи на оцінку в пункті 61, договір з клієнтом не має істотного компонента фінансування, якщо наявний будь-який з таких чинників:
- (a) клієнт заплатив за товари або послуги авансом, і час передачі таких товарів або послуг на розсуд клієнта;
 - (b) значна сума компенсації, обіцяної клієнтом, – змінна, а сума або час отримання такої компенсації залежить від настання чи ненастання певної майбутньої події, яка в основному невідкладна клієнтові чи суб'єкту господарювання (наприклад, якщо компенсація – це роялті на основі обсягу продажів).
 - (в) різниця між обіцяною компенсацією та ціною продажу у грошових коштах товару або послуги (як описано в пункті 61) виникає не з причини надання фінансових коштів клієнтові або суб'єктові господарювання, а з інших причин, і різниця між цими сумами пропорційна причині різниці. Наприклад, умови оплати можуть передбачати надання суб'єктові господарювання або клієнтові захисту від іншої сторони, якщо він не виконає повністю деякі або всі свої зобов'язання за договором.
- 63 Суб'єкт господарювання може застосувати практичний прийом, який не передбачає обов'язкового коригування обіцяної суми компенсації з метою врахування істотного компонента фінансування, якщо суб'єкт господарювання очікує, на момент укладення договору, що період між часом, коли суб'єкт господарювання передає обіцяний товар або послугу клієнтові, та часом, коли клієнт платить за такий товар або послугу, становитиме не більше одного року.
- 64 Для досягнення мети, зазначеної в пункті 61, суб'єкт господарювання, коригуючи обіцяну суму компенсації задля врахування істотного компонента фінансування, має користуватися ставкою дисконтування, яка буде відображена в окремій операції фінансування між суб'єктом господарювання та його клієнтом на момент укладення договору. Ця ставка відобразатиме кредитні характеристики сторони, яка одержує фінансування за договором, а також будь-яку заставу або забезпечення, надані клієнтом або суб'єктом господарювання, у тому числі активи, передані за договором. Суб'єкт господарювання зможе визначити таку ставку шляхом виявлення ставки, за якою дисконтується номінальна сума обіцяної компенсації до ціни, яку клієнт заплатить грошовими коштами за товари або послуги, коли (або по мірі того, як) вони переходитимуть до клієнта. Після того, як договір

укладено, суб'єкт господарювання не оновлює ставку дисконтування з метою відображення зміни ставок відсотка або інших обставин (наприклад, зміни оцінки кредитного ризику клієнта).

- 65 Суб'єкт господарювання подає у звіті про сукупний дохід наслідки фінансування (процентний дохід або процентні витрати) окремо від доходу від договорів з клієнтами. Процентний дохід або процентні витрати визнаються лише тією мірою, якою *договірний актив* (або дебіторська заборгованість) чи договірне зобов'язання визнається в обліку договору з клієнтом.

Негрошова компенсація

- 66 Для визначення ціни операції для договорів, у яких клієнт обіцяє компенсацію в іншій формі, ніж грошовими коштами, суб'єкт господарювання оцінює компенсацію негрошовими коштами (або обіцянку негрошової компенсації) за справедливою вартістю.
- 67 Якщо суб'єкт господарювання не може обґрунтовано оцінити справедливую вартість негрошової компенсації, то суб'єкт господарювання оцінює компенсацію опосередковано, з посиланням на окремо взяті ціни продажу товарів або послуг, обіцяних клієнту (або класу клієнтів) в обмін на дану компенсацію.
- 68 Справедлива вартість не грошової компенсації може бути різною залежно від форми компенсації (наприклад, зміна ціни частки, яку суб'єкт господарювання має право отримати від клієнта). Якщо справедлива вартість негрошової компенсації, обіцяної клієнтом, змінюється з причин, інших, аніж просто форма компенсації (наприклад, справедлива вартість може змінюватися внаслідок результатів діяльності суб'єкта господарювання), суб'єкт господарювання застосовує вимоги, викладені в пунктах 56–58.
- 69 Якщо клієнт вносить товари або послуги (наприклад, матеріали, устаткування або робочу силу), щоб сприяти виконанню суб'єктом господарювання договору, то суб'єкт господарювання має оцінити, чи отримує він контроль над цими внесеними товарами або послугами. Якщо це так, то суб'єкт господарювання обліковує внесені товари або послуги у негрошовій формі як негрошову компенсацію, отриману від клієнта.

Компенсація, яка має бути сплачена клієнтові

- 70 Компенсація, яка має бути сплачена клієнтові, включає суми грошових коштів, які суб'єкт господарювання виплачує, або сподівається виплатити, клієнтові (або іншим сторонам, які купують товари або послуги у клієнта). Компенсація, яка має бути сплачена клієнтові, також включає кредит або інші елементи (наприклад, купон або ваучер), який може бути застосований щодо сум, які належать суб'єктові господарювання (або іншим сторонам, які купують товари або послуги суб'єкта господарювання у клієнта). Суб'єкт господарювання обліковує компенсацію, яка має бути сплачена клієнтові, як зниження ціни операції і, отже, доходу від звичайної діяльності, якщо оплата замовником не здійснюється в обмін на відокремлений товар або послугу (як описано в пунктах 26–30), які клієнт передає суб'єктові господарювання. Якщо компенсація, яка має бути сплачена клієнтові, включає змінну суму, то суб'єкт господарювання має оцінювати ціну операції (у тому числі оцінити, чи не є попередня оцінка змінної компенсації обмеженою) відповідно до пунктів 50–58.
- 71 Якщо компенсація, що сплачується клієнтові, є платою за відокремлений товар або послуги від клієнта, тоді суб'єкт господарювання обліковує придбання товару або послуги у такий самий спосіб, у який він обліковує інші придбання у постачальників. Якщо сума компенсації, що сплачується клієнтові, перевищує справедливую вартість відокремленого товару або послуги, що їх суб'єкт господарювання отримує від клієнта, тоді суб'єкт господарювання обліковує такий надлишок як зниження ціни операції. Якщо суб'єкт господарювання не може обґрунтовано визначити справедливую вартість товару або послуги, отриманих від клієнта, він обліковує всю компенсацію, що сплачується клієнтові, як зниження ціни операції.
- 72 Відповідно, якщо компенсація, яка має бути сплачена клієнтові, обліковується як зниження ціни операції, то суб'єкт господарювання визнає зниження доходу від звичайної діяльності, коли (або у міру того, як) відбувається пізніша з таких подій:
- (а) суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності від передачі відповідних товарів або послуг клієнтові; та
 - (б) суб'єкт господарювання виплачує чи обіцяє виплатити компенсацію (навіть якщо цей платіж залежить від майбутньої події). Така обіцянка може передбачатися звичною практикою бізнесу суб'єкта господарювання.

Розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання

- 73 Розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання здійснюється для того, щоб суб'єкт господарювання розподілив ціну операції на кожне зобов'язання щодо виконання (або відокремлений товар або послугу) у сумі, яка відображає суму компенсації, на яку суб'єкт господарювання сподівається отримати право в обмін на передачу обіцяних товарів або послуг клієнтові.
- 74 Для досягнення поставленої мети розподілу ціни операції суб'єкт господарювання розподіляє ціну операції на кожне зобов'язання щодо виконання, визначене у договорі, виходячи з відносної окремо взятої ціни продажу згідно з пунктами 76–80, за винятком випадків, зазначених у пунктах 81–83 (для розподілу дисконтів) та пунктах 84–86 (для розподілу компенсації, що включає змінні суми).
- 75 Пункти 76–86 не застосовуються, якщо договір має лише одне зобов'язання щодо виконання. Проте, пункти 84–86 можуть застосовуватися, якщо суб'єкт господарювання обіцяє передати серію відокремлених товарів або послуг, визначених як одне зобов'язання щодо виконання відповідно до пункту 22(б), а обіцяна компенсація включає змінні суми.

Розподіл на основі окремо взятих цін продажу

- 76 Щоб розподілити ціну операції на кожне зобов'язання щодо виконання на основі відносних окремо взятих цін продажу, суб'єкт господарювання має на момент укладення договору визначити відокремлений товар або послугу, що лежить в основі кожного зобов'язання щодо виконання у договорі, та розподілити ціну операції пропорційно до таких окремо взятих цін продажу.
- 77 Окремо взята ціна продажу – це ціна, за якою суб'єкт господарювання продав би обіцяний товар або послугу клієнтові окремо. Кращим підтвердженням окремо взятої ціни продажу є ціна товару або послуги, яку можна спостерігати, коли суб'єкт господарювання продає такий товар або послугу окремо за подібних обставинах та подібним клієнтам. Зазначена в договорі ціна або ціна на товар або послугу, вказана у переліку цін, може бути (але не слід вважати, що в усіх випадках обов'язково буде) окремо взятою ціною продажу цього товару або послуги.
- 78 Якщо окремо взятую ціну продажу неможливо спостерігати безпосередньо, то суб'єкт господарювання оцінює окремо взятую ціну продажу у сумі, яка приведе до такого розподілу ціни, який відповідає меті розподілу, зазначеній у пункті 73. Оцінюючи окремо взятую ціну продажу, суб'єкт господарювання має брати до уваги всю інформацію (у тому числі ринкові умови, характерна для підприємства чинники та інформацію про клієнта або клас клієнта), що є доступною для суб'єкта господарювання. При цьому, суб'єкт господарювання має максимально використати відкриті вхідні дані та застосовувати методи оцінки послідовно за подібних обставин.
- 79 Серед методів, придатних для оцінки окремо взятої ціни продажу товару або послуги, зокрема, такі:
- (а) Підхід скоригованої оцінки ринку — суб'єкт господарювання може оцінити ринок, на якому він продає товари або послуги, та оцінити ціну, яку клієнт на цьому ринку готовий був би заплатити за ці товари або послуги. Такий підхід може також містити посилання на ціни конкурентів даного суб'єкта господарювання на подібні товари або послуги та коригування таких цін, якщо це необхідно для відображення витрат і рентабельності суб'єкта господарювання.
 - (б) Підхід “очікувані витрати плюс маржа” — суб'єкт господарювання може скласти прогнозну оцінку своїх очікуваних витрат, пов'язаних із задоволенням зобов'язання щодо виконання, а потім додати відповідну маржу для відповідного товару або послуги.
 - (в) Залишкова підхід — суб'єкт господарювання може оцінити окремо взятую ціну продажу виходячи із загальної ціни операції за вирахуванням суми відкритих окремо взятих цін продажу на інші товари або послуги, обіцяні в договорі. Однак суб'єкт господарювання може застосовувати залишковий підхід для оцінки, відповідно до пункту 78, окремо взятої ціни продажу товару або послуги, тільки якщо виконується один з таких критеріїв:
 - (i) суб'єкт господарювання продає один і той самий товар або послугу різним клієнтам (у той самий або приблизно у той самий час) за цінами, які складають широкий діапазон значень (тобто ціна продажу сильно варіюється, оскільки представницька окремо взята ціна продажу не може бути виокремлена з числа минулих операцій або з інших відкритих для спостереження даних); або
 - (ii) суб'єкт господарювання ще не встановив ціну на такий товар або послуги і цей товар або послугу раніше не продавали окремо (тобто ціна продажу є невизначеною).

- 80 Щоб оцінити окремо взяті ціни на товари або послуги, обіцяні в договорі, можливо, необхідно скористатися поєднанням методів, якщо окремо взяті ціни продажу двох або більшої кількості з цих товарів або послуг мають широкий діапазон значень або невизначені. Наприклад, суб'єкт господарювання може застосовувати залишковий підхід, щоб оцінити агреговану окремо взятую ціну продажу для тих обіцяних товарів або послуг, окремо взяті ціни продажу яких мають широкий діапазон значень або невизначені, а потім за допомогою іншого методу оцінити окремо взяті ціни продажу окремих товарів або послуг відносно такої оцінки загрегованої окремо взятої ціни, визначеної з використанням залишкового підходу. Якщо суб'єкт господарювання застосовує поєднання методів для оцінки окремо взятих цін продажу кожного обіцяного у договорі товару або послуги, суб'єкт господарювання має оцінити, чи відповідатиме розподіл ціни операції за такими оцінками окремо взятих цін продажу меті розподілу, зазначеній у пункті 73, та вимогам до оцінки окремо взятих цін продажу, викладених у пункті 78.

Розподіл знижки

- 81 Клієнт отримує знижку на придбання набору товарів або послуг, якщо сума окремо взятих цін продажу таких обіцяних товарів або послуг у договорі перевищує обіцяну компенсацію в договорі. Суб'єкт господарювання розподіляє знижку пропорційно на всі зобов'язання щодо виконання в договорі, крім випадків, коли суб'єкт господарювання має відкриті свідчення, відповідно до пункту 82, того, що вся знижка відноситься тільки до одного або більше, але не всіх зобов'язань щодо виконання у договорі. Пропорційний розподіл знижки за таких обставин є наслідком того, що суб'єкт господарювання ціну операції на кожне зобов'язання щодо виконання на основі відносних окремо взятих цін продажу відповідних відокремлених товарів або послуг.
- 82 Суб'єкт господарювання розподіляє знижку повністю на одне або більше, але не на всі зобов'язання щодо виконання в договорі, якщо виконуються все такі критерії:
- (a) суб'єкт господарювання регулярно продає кожний відокремлений товар або послугу (або кожний набір окремих товарів або послуг) в договорі окремо;
 - (b) суб'єкт господарювання також регулярно продає окремо набір (або набори) деяких з цих відокремлених товарів або послуг зі знижкою за окремо взятими цінами продажу на товари або послуги в кожному наборі; та
 - (в) знижка, що розподіляється на кожний набір товарів або послуг, описаний у пункті 82 (б), є практично такою ж, як знижка у договорі, а аналіз товарів або послуг у кожному наборі надає свідчення, які можна спостерігати, того, до якого зобов'язання щодо виконання (або зобов'язань щодо виконання) стосується вся знижка в договорі.
- 83 Якщо знижка розподіляється повністю на одне чи декілька зобов'язань щодо виконання в договорі відповідно до пункту 82, суб'єкт господарювання має розподілити знижку, перш ніж застосовувати залишковий підхід для оцінки окремо взятої ціни продажу товару або послуги відповідно до пункту 79 (в).

Розподіл змінної компенсації

- 84 Змінна компенсація, обіцяна в договорі, може розподілятися на весь договір або на певну частину договору, наприклад, на
- (a) одне або декілька, але не всі, зобов'язання щодо виконання в договорі (наприклад, бонус може залежати від передачі суб'єктом господарювання обіцяного товару або послуги протягом певного періоду часу); або
 - (b) один або декілька, але не всі, відокремлені товари або послуги, обіцяні в серії відокремлених товарів або послуг, які є частиною одного зобов'язання щодо виконання відповідно до пункту 22(б) (наприклад, компенсація, обіцяна на другий рік дворічного договору про надання послуг прибирання, збільшиться залежно від змін певного індексу інфляції).
- 85 Суб'єкт господарювання розподіляє змінну величину (і подальші зміни такої величини) повністю на зобов'язання щодо виконання або на відокремлений товар або послугу, що є частиною одного зобов'язання щодо виконання відповідно до пункту 22(б), якщо виконуються обидва такі критерії:
- (a) умови змінної оплати стосуються безпосередньо діяльності суб'єкта господарювання, спрямованої на здійснення зобов'язання щодо виконання або передачу відокремленого товару або послуги (або на отримання конкретного результату від задоволення зобов'язання щодо виконання чи від передачі відокремленого товару або послуги); та

- (б) розподіл змінної суми компенсації повністю на зобов'язання щодо виконання або відокремлений товар або послугу відповідає меті розподілу, викладеній у пункті 73, якщо розглядати всі зобов'язання щодо виконання та терміни оплати в договорі.
- 86 Вимоги щодо розподілу, викладені в пунктах 73–83, застосовуються до розподілу решти суми ціни операції, яка не відповідає критеріям, установленим у пункті 85.

Зміни ціни операції

- 87 Після укладення договору ціна операції може змінюватися з різних причин, у тому числі з'ясування невизначених подій або інші зміни обставин, які змінюють суму компенсації, на які суб'єкт господарювання очікує отримати в обмін на обіцяні товари або послуги.
- 88 Суб'єкт господарювання розподіляє на зобов'язання щодо виконання в договорі будь-які подальші зміни ціни операції на такій самій основі, як і на момент укладення договору. Отже, суб'єкт господарювання не перерозподіляє ціну операції, щоб відобразити зміни окремо взятих цін продажу після укладення договору. Суми, розподілені на задоволене зобов'язання щодо виконання, визнаються як, або, як зменшення доходу від звичайної діяльності, в тому періоді, у якому відбулася зміна ціни договору.
- 89 Суб'єкт господарювання розподіляє зміну ціни операції повністю на одне або кілька, але не на всі, зобов'язань щодо виконання або відокремлені товари чи послуги, обіцяні в серії, що становить частину одного зобов'язання щодо виконання відповідно до пункту 22(б), лише якщо виконуються викладені в пункті 85 критерії щодо розподілу змінної компенсації.
- 90 Суб'єкт господарювання обліковує зміну ціни договору, яка виникає внаслідок модифікації договору, відповідно до пунктів 18–21. Однак, щодо зміни ціни операції, що відбувається після модифікації договору, суб'єкт господарювання застосовує пункти 87–89 щоб розподілити зміну ціни операції у будь-який із зазначених далі способів, який годиться найкраще:
- (а) Суб'єкт господарювання розподіляє зміну ціни операції на зобов'язання щодо виконання, визначені у договорі до його модифікації, якщо та тією мірою, якою ця зміна ціни операції може бути віднесена до суми змінної компенсації, обіцяної до модифікації, а модифікація обліковується відповідно до пункту 21 (а).
 - (б) У всіх інших випадках, коли модифікація не обліковувалась як окремих договір відповідно до пункту 20, суб'єкт господарювання розподіляє зміну ціни операції на зобов'язаннями щодо виконання у модифікованому договорі (тобто зобов'язання щодо виконання, які відразу після модифікації не були задоволені або були задоволені частково).

Витрати договору

Додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням договору

- 91 Суб'єкт господарювання визнає додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням договору з клієнтом як актив, якщо суб'єкт господарювання сподівається відшкодувати ці витрати.
- 92 Додаткові витрати понесені у зв'язку з укладанням договору це ті витрати, які несе суб'єкт господарювання, щоб укласти договір з клієнтом, які він не поніс би, якби не укладання цього договору (наприклад, комісійні з продажу).
- 93 Витрати на отримання договору, який були б понесені незалежно від того, чи був отриманий договір, визнаються як витрати по мірі їх виникнення, якщо ці витрати не є такими, що явно відшкодовуються клієнтом, незалежно від того, чи отримано договір.
- 94 Суб'єкт господарювання може скористатися практичним прийомом, за яким додаткові витрати понесені у зв'язку з укладанням договору визнаються як витрати у момент їх виникнення, якщо період амортизації активу, що його суб'єкт господарювання визнав би у протилежному випадку, не перевищує одного року.

Витрати на виконання договору

- 95 Якщо витрати, понесені при виконанні договору з клієнтом, не належать до сфери дії іншого Стандарту (наприклад, МСБО 2 “Запаси”, МСБО 16 “Основні засоби” або МСБО 38 “Нематеріальні активи”), суб'єкт господарювання визнає актив внаслідок витрат, понесених з метою виконання договору, тільки якщо ці витрати відповідають усім таким критеріям:

- (а) витрати відносяться безпосередньо до договору або очікуваного договору, який суб'єкт господарювання може чітко окреслити (наприклад, витрати, пов'язані з послугами, що надаватимуться в рамках оновлення існуючого договору, або витрати на розробку активу, який буде переданий за конкретним договором, який наразі ще не затверджений);
- (б) витрати генерують або покращують ресурси суб'єкта господарювання, які будуть використовуватися при задоволенні (або у процесі задоволення) зобов'язань щодо виконання у майбутньому; та
- (в) очікується, що витрати будуть відшкодовані.
- 96 Витрати, понесені при виконанні договору з клієнтом, які належать до сфери застосування іншого Стандарту, суб'єкт господарювання обліковує відповідно до таких інших Стандартів.
- 97 До витрат, пов'язаних безпосередньо з договором (або конкретним очікуваним договором), належать:
- (а) прямі трудові витрати (наприклад, заробітна плата працівників, які надають обіцяні послуги безпосередньо клієнту);
- (б) прямі витрати на матеріали (наприклад, сировина та матеріали, що використовуються у наданні обіцяних послуг клієнту);
- (в) розподіл витрат, безпосередньо пов'язаних з договором або з діяльністю за договором (наприклад, витрати на здійснення управління договором та контролю за його виконанням, страхування та амортизацію інструментів і обладнання, що використовуються при виконанні договору);
- (г) витрати, які, відповідно до договору, явно оплачує клієнт; та
- (г) інші витрати, понесені тільки тому, що суб'єкт господарювання уклали договір (наприклад, платежі субпідрядникам)
- 98 Суб'єкт господарювання визнає як витрати у момент їх виникнення
- (а) загальні та адміністративні витрати (якщо ці витрати не є такими, що їх явно оплачує клієнт відповідно до договору; в цьому випадку суб'єкт господарювання оцінює ці витрати відповідно до пункту 97);
- (б) вартість відходів, праці або інших ресурсів для виконання договору, які не були відображені в ціні договору;
- (в) витрати, що відносяться до задоволених зобов'язань щодо виконання (або частково задоволених зобов'язань щодо виконання) в договорі (тобто витрати, які відносяться до минулої діяльності); і
- (г) витрати, щодо яких суб'єкт господарювання не може відокремити, чи відносяться витрати до незадоволених зобов'язань щодо виконання, чи до задоволених зобов'язань щодо виконання (або частково задоволених зобов'язань щодо виконання).

Амортизація та зменшення корисності

- 99 Актив, визнаний відповідно до пункту 91 або 95, амортизується на систематичній основі, яка відповідає графіку передачі клієнтові товарів або послуг, до яких цей актив відноситься. Актив може відноситися до товарів або послуг, які будуть передані в рамках конкретного очікуваного договору (як описано в пункті 95 (а)).
- 100 Суб'єкт господарювання оновлює амортизацію, щоб відобразити значні зміни очікуваного суб'єктом господарювання часу передачі клієнтові товарів або послуг, до яких цей актив відноситься. Таку зміну слід обліковувати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8.
- 101 Суб'єкт господарювання визнає збиток від зменшення корисності у прибутку або збитку тією мірою, якою балансова вартість активу, визнаного відповідно до пункту 91 або 95, перевищує:
- (а) решту компенсації, яку суб'єкт господарювання очікує отримати в обмін на товари або послуги, до яких цей актив відноситься; за вирахуванням
- (б) витрат, які безпосередньо пов'язані з наданням цих товарів або послуг, і які не були визнані як витрати (див пункт 97)
- 102 Для цілей застосування пункту 101, щоб визначити суму компенсації, яку суб'єкт господарювання очікує отримати, суб'єкт господарювання застосовує принципи визначення ціни операції (окрім щодо вимог, викладених в пунктах 56–58 щодо обмеження оцінок змінної компенсації) та коригує цю суму з метою відобразити впливи кредитного ризику клієнта.

- 103 Перш ніж визнавати збиток від зменшення корисності активу, визнаного відповідно до пункту 91 або 95, суб'єкт господарювання визнає будь-яке зменшення корисності активів, пов'язаних з договором, які визнані відповідно до іншого Стандарту (наприклад, МСБО 2, МСБО 16 і МСБО 38). Після проведення перевірки на предмет зменшення корисності, про яку йдеться в пункті 101, суб'єкт господарювання включає отриману в результаті балансову вартість активу, визнаного відповідно до пункту 91 або 95, у балансову вартість господарської одиниці, що генерує грошові кошти, до якої він належить, з метою застосування МСБО 36 “Зменшення корисності активів” до такої одиниці, що генерує грошові кошти.
- 104 Суб'єкт господарювання визнає у прибутку або збитку сторнування деякого або всього збитку від зменшення корисності, раніше визнаного відповідно до пункту 101, коли умови зменшення корисності більше не існують або вони покращилися. Збільшена балансова вартість активу не повинна перевищувати суму, яка була б визначена (за вирахуванням амортизації), якби збиток від зменшення корисності був визнаний раніше.

Подання

- 105 Коли якась частина договору виконана, суб'єкт господарювання має відображати договір у звіті про фінансовий стан як договірний актив або договірне зобов'язання, залежно від співвідношення між виконанням суб'єктом господарювання свого зобов'язання за договором та оплатою, здійсненою клієнтом. Суб'єкт господарювання відображає будь-які безумовні права на компенсацію окремо як дебіторську заборгованість.
- 106 Якщо клієнт платить компенсацію або суб'єкт господарювання має право на суму компенсації, яка є безумовною (тобто є дебіторською заборгованістю), суб'єкт господарювання, перш ніж передавати товар або послугу клієнтові, має відобразити договір як договірне зобов'язання, на дату здійснення оплати чи дату, коли оплата має бути здійснена (залежно від того, яка дата раніше). Зобов'язання за договором це зобов'язання суб'єкта господарювання передати товари або послуги клієнту, за які суб'єкт господарювання отримує компенсацію (або сума компенсації має бути виплачена) від клієнта.
- 107 Якщо суб'єкт господарювання виконує передачу товарів та послуг клієнту до того, як клієнт сплатить компенсацію або до того, як настане дата сплати, суб'єкт господарювання відображає договір в обліку як договірний актив, за винятком будь-яких сум, відображених як дебіторська заборгованість. Договірний актив – це право суб'єкта господарювання на компенсацію в обмін на товари або послуги, які суб'єкт господарювання передав клієнтові. Суб'єкт господарювання оцінює договірний актив на зменшення корисності відповідно до МСФЗ 9. Зменшення корисності договірного активу необхідно оцінювати, подавати та розкривати на тій же основі, що і фінансовий актив, який належить до сфери застосування МСФЗ 9 (див також пункт 113 (б)).
- 108 Дебіторська заборгованість – це право суб'єкта господарювання на компенсацію, яке є безумовним. Право на компенсацію є безумовним, якщо для того, щоб настала дата сплати такої компенсації, необхідний лише плин часу. Наприклад, суб'єкт господарювання визнає дебіторську заборгованість, якщо він має теперішнє право на сплату, навіть при тому, що ця сума у майбутньому може підлягати відшкодуванню. Суб'єкт господарювання обліковує дебіторську заборгованість відповідно до МСФЗ 9. Після першого визнання дебіторської заборгованості внаслідок договору з клієнтом будь-яка різниця між оцінкою дебіторської заборгованості відповідно до МСФЗ 9 та відповідної визнаної суми доходу слід подавати як витрати (наприклад, як збиток від зменшення корисності).
- 109 В цьому Стандарті застосовуються терміни “договірний актив” та “договірне зобов'язання”, але Стандарт не забороняє суб'єкту господарювання використовувати для цих елементів альтернативні описи у звіті про фінансовий стан. Якщо суб'єкт господарювання використовує для договірного активу альтернативний опис, то суб'єкт господарювання має надати достатню інформацію для того, щоб користувач фінансової звітності міг відокремлювати дебіторську заборгованість та договірні активи.

Розкриття інформації

- 110 Вимоги щодо розкриття інформації покликані забезпечити розкриття суб'єктом достатньої інформації, яка би давала користувачам фінансової звітності змогу характер, суму, час і невизначеність доходів від звичайної діяльності і грошових потоків, що виникають внаслідок договорів з клієнтами. Для досягнення цієї мети, суб'єкт господарювання має розкрити якісну і кількісну інформацію про все перелічене далі:
- (а) свої договори з клієнтами (див. пункти 113–122);

- (б) суттєві судження, а також зміни в судженнях, здійснені при застосуванні цього Стандарту до таких договорів (див. пункти 123–126); та
 - (в) будь-які активи, визнані внаслідок витрат на отримання або виконання договору з клієнтом відповідно до пункту 91 або 95 (див. пункти 127–128).
- 111 Суб'єкт господарювання має розглянути, який рівень деталізації необхідний для досягнення мети розкриття інформації та скільки уваги слід приділити кожній з численних вимог. Суб'єкт господарювання здійснює агрегацію чи дезагрегацію розкриття інформації, так щоб корисна інформація не виявилася прихованою або внаслідок включення великої кількості несуттєвих деталей, або внаслідок агрегації елементів, які мають суттєво різні характеристики.
- 112 Суб'єкт господарювання може не розкривати інформацію відповідно до цього Стандарту, якщо він надав інформацію відповідно до іншого Стандарту.

Договори з клієнтами

- 113 Суб'єкт господарювання має розкривати всі зазначені далі суми за звітний період, якщо ці суми не подаються окремо у звіті про сукупний дохід відповідно до інших Стандартів:
- (а) дохід, визнаний як дохід від договорів з клієнтами, який суб'єкт господарювання має розкривати окремо від інших джерел доходу від звичайної діяльності;
 - (б) будь-які збитки внаслідок зменшення корисності, визнані (відповідно до МСФЗ 9) за будь-якою дебіторською заборгованістю або договірними активами, що виникають внаслідок договорів суб'єкта господарювання з клієнтами, які (збитки) суб'єкт господарювання має розкривати окремо від збитків від зменшення корисності внаслідок інших договорів.

Дезагрегація доходу від звичайної діяльності

- 114 Суб'єкт господарювання дезагрегує дохід від звичайної діяльності, визнаний від договорів з клієнтами, за категоріями, які відображують вплив економічних чинників на природу, суму, час і невизначеність доходу від звичайної діяльності та грошових потоків. Вибираючи категорії, які будуть використані для дезагрегації доходу від звичайної діяльності, суб'єкт господарювання застосовує керівництва, викладені в пунктах Б87–Б89.
- 115 Крім того, суб'єкт господарювання має розкривати інформацію, достатню для того, щоб користувачі фінансової звітності могли зрозуміти взаємозв'язки між розкритою інформацією про дезагрегований дохід від звичайної діяльності (відповідно до пункту 114) та інформацією про дохід від звичайної діяльності, що розкривається за кожним звітним сегментом, якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 8 “*Операційні сегменти*”.

Залишки за договорами

- 116 Суб'єкт господарювання має розкривати всі зазначену далі інформацію:
- (а) залишки дебіторської заборгованості, договірних активів і договірних зобов'язань за договорами з клієнтами на початок та на кінець періоду, якщо ці дані не представлені окремо або розкриті деінде;
 - (б) дохід від звичайної діяльності, визнаний у даному звітному періоді, який був включений у залишок договірних зобов'язань на початок даного періоду; та
 - (в) дохід від звичайної діяльності, визнаний у даному звітному періоді від зобов'язання щодо виконання, задоволеного (або частково задоволеного) у попередні періоди (наприклад, зміни ціни операції).
- 117 Суб'єкт господарювання має пояснити, яким чином час задоволення його зобов'язань щодо виконання (див. пункт 119 (а)) пов'язаний з типовим терміном сплати (див. пункт 119 (б)), а також які наслідки мають ці чинники на залишки за договірними активами та договірними зобов'язаннями. Такі пояснення можуть містити якісну інформацію.
- 118 Суб'єкт господарювання має надати пояснення щодо суттєвих змін залишків договірних активів і договірних зобов'язань протягом звітного періоду. Таке пояснення має включати якісну та кількісну інформацію. Прикладами зміни залишків договірних активів і договірних зобов'язань суб'єкта господарювання, зокрема, є:
- (а) зміни внаслідок об'єднання бізнесу;
 - (б) кумулятивні поетапні коригування доходу від звичайної діяльності, які впливають на відповідний договірний актив або договірне зобов'язання, у тому числі коригування,

пов'язані зі зміною оцінки прогресу, зміною оцінки ціни операції (у тому числі будь-які зміни оцінки того, чи є попередня оцінка змінної компенсації обмеженою) або модифікацією договору;

- (в) зменшення корисності договору;
- (г) зміна часових меж перетворення права на компенсацію у безумовне (тобто пере класифікації договірному активу у дебіторську заборгованість); та
- (г) зміна часових меж, у яких має бути задоволене зобов'язанням щодо виконання (тобто для визнання доходу від звичайної діяльності, який виникає внаслідок договірному зобов'язання).

Зобов'язання щодо виконання

119 Суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про свої зобов'язання щодо виконання у договорах з клієнтами, у тому числі опис всього переліченого далі:

- (а) коли суб'єкт господарювання як правило задовольняє свої зобов'язання щодо виконання (наприклад, за фактом відвантаження, при доставці, коли послуги надаються або після завершення надання послуг), у тому числі, коли зобов'язання щодо виконання задовольняються в угодах про зберігання та продаж;
- (б) суттєві умови оплати (наприклад, коли, як правило, настає час здійснення оплати, чи має договір значний компонент фінансування, чи є сума компенсації змінною та чи є оцінка змінної компенсації, як правило, обмеженою відповідно до пунктів 56–58);
- (в) характер товарів або послуг, які суб'єкт господарювання пообіцяв передати, виділяючи будь-які зобов'язання щодо виконання з метою організувати замість іншої сторони передачу товарів або послуг (тобто, якщо суб'єкт господарювання діє як агент);
- (г) зобов'язання щодо повернення, відшкодування та інші подібні зобов'язання; та
- (г) види гарантій і пов'язаних з ними зобов'язань.

Ціна операції, розподілена на решту зобов'язань щодо виконання

120 Суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію про свої решту зобов'язань щодо виконання:

- (а) агрегована сума ціни операції, розподілена на зобов'язання щодо виконання, які лишилися не задоволеними (або частково задоволеними) станом на кінець звітного періоду; та
- (б) пояснення того, коли суб'єкт господарювання сподівається визнати як дохід від звичайної діяльності суму, розкрити відповідно до пункту 120(а), яку суб'єкт господарювання має розкрити будь-яким з таких способів:
 - (і) на кількісній основі з використанням тимчасових діапазонів, які будуть найкраще відповідати тривалості решти зобов'язань щодо виконання; або
 - (іі) за допомогою якісної інформації.

121 Суб'єкт господарювання може скористатися практичним прийомом і не розкривати інформації, зазначеної в пункті 120 стосовно зобов'язання щодо виконання, якщо виконується будь-яка з таких умов:

- (а) зобов'язання щодо виконання є частиною договору, початкова очікувана тривалість якого не перевищує одного року; або
- (б) суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності від задоволення зобов'язання щодо виконання відповідно до пункту Б16.

122 Суб'єкт господарювання має надати пояснення з використанням якісної інформації того, чи застосовує практичний прийом, передбачений у пункті 121, та чи не включена якась компенсація за договорами з клієнтами в ціну операції і, отже, не включена до інформації, що розкривається відповідно до пункту 120. Наприклад, оцінка ціни операції не включатиме будь-які попередні оцінки змінної компенсації, які є обмеженими (див. пункти 56–58).

Суттєві судження при застосуванні цього Стандарту

123 Суб'єкт господарювання має розкривати судження, а також зміни в судженнях, зроблені при застосуванні цього Стандарту, які істотно впливають на визначення величини та часу отримання

доходу від звичайної діяльності від договорів з клієнтами. Зокрема, суб'єкт господарювання має пояснити судження, а також зміни в судженнях, використаних при визначенні обох таких величин:

- (а) часу задоволення зобов'язання щодо виконання (див. пункти 124–125); та
- (б) ціна операції та суми, що розподіляються на зобов'язання щодо виконання (див. пункт 126).

Визначення термінів задоволення зобов'язань щодо виконання

124 Стосовно зобов'язань щодо виконання, які суб'єкт господарювання задовольняє з плином часу, суб'єкт господарювання має розкривати наступне:

- (а) методи, використані для визнання доходу від звичайної діяльності (наприклад, опис застосованих методів оцінки за ресурсами або методів за результатами даних та як ці методи застосовуються); і
- (б) пояснення того, чому застосовані методи забезпечують достовірне відображення передачі товарів або послуг.

125 Стосовно зобов'язань щодо виконання, які суб'єкт господарювання задовольняє з плином часу, суб'єкт господарювання має розкривати істотні судження, зроблені при оцінці часу, коли клієнт отримує контроль над обіцяними товарами або послугами.

Визначення ціни операції та сум, розподілених на зобов'язання щодо виконання

126 Суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про методи, вхідні дані та припущення, використані щодо

- (а) визначення ціни операції, яка включає в себе, зокрема, оцінку змінної компенсації, коригування компенсації з урахуванням впливу часової вартості грошей та оцінку негрошової компенсації;
- (б) оцінювання того, чи є оцінка змінної компенсації обмеженою;
- (в) розподіл ціни операції, у тому числі оцінки окремо взятих цін продажу обіцяних товарів чи послуг, а також розподіл знижок та змінної компенсації на конкретні частини договору (якщо це може бути застосовано); та
- (г) оцінювання зобов'язань щодо повернення, відшкодування та інших подібних зобов'язань.

Активи, визнані внаслідок понесення витрат для отримання або виконання договору з клієнтом

127 Суб'єкт господарювання має описати обидва такі моменти:

- (а) судження, зроблені при визначенні суми витрат, понесених для отримання або виконання договору з клієнтом (відповідно до пункту 91 або 95); та
- (б) метод, використаний суб'єктом господарювання для визначення амортизації за кожний звітний період.

128 Суб'єкт господарювання має розкривати всю зазначену далі інформацію:

- (а) залишки активів на початок періоду, визнаних внаслідок понесення витрат на отримання або виконання договору з клієнтом (відповідно до пункту 91 або 95), за основними категоріями активів (наприклад, витрати на отримання договорів з клієнтами, витрати до укладення договору та витрати на оформлення договору); та
- (б) суму амортизації та будь-яких збитків від зменшення корисності, визнані у звітному періоді.

Практичні прийоми

129 Якщо суб'єкт господарювання вирішує скористатися практичним прийомом, вказаним у пункті 63 (про існування значного компонента фінансування) або в пункті 94 (про додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням договору), суб'єкт господарювання має розкрити цей факт.

Додаток А Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту.

Договір (contract)	Угода між двома або більше сторонами, яка породжує юридично обов'язкові права та обов'язки.
Договірний актив (contract asset)	Право суб'єкта господарювання на компенсацію в обмін на товари або послуги, які суб'єкт господарювання передав клієнтові , якщо таке право обумовлене не плином часу, а іншими чинниками (наприклад майбутніми результатами діяльності суб'єкта господарювання)
Договірне зобов'язання (contract liability)	Зобов'язання суб'єкта господарювання передати товари або послуги клієнтові , за які суб'єкт господарювання отримав компенсацію (або настав строк сплати такої суми) від клієнта.
Клієнт (customer)	Сторона, яка уклала з суб'єктом господарювання договір на отримання товарів або послуг, які є результатом звичайної діяльності суб'єкта господарювання, в обмін на компенсацію.
Дохід (income)	Збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або покращення активів або зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, окрім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу.
Зобов'язання щодо виконання (performance obligation)	Обіцянка в договорі з клієнтом передати клієнтові або <ul style="list-style-type: none"> (а) товар чи послуги (або набір товарів чи послуг), які є відокремленими; або (б) серію відокремлених товарів або послуг, які є практично однаковими і які передаються клієнтові за однаковою схемою.
Дохід від звичайної діяльності (revenue)	Дохід виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання.
Окремо взята ціна продажу (товару або послуги) stand-alone selling price (of a good or service)	Ціна, за якою суб'єкт господарювання продав би обіцяний товар або послуги клієнтові окремо.
Ціна операції (для договору з клієнтом) transaction price (for a contract with a customer)	Сума компенсації, на яку суб'єкт господарювання очікує мати право в обмін на передачу клієнтові товарів або послуг, за винятком сум, зібраних від імені третіх сторін.

Додаток Б Керівництво до застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту. В ньому описано, як застосовувати пункти 1–129, і він має таку саму силу, що й інші частини Стандарту.

- Б1 Це керівництво із застосування організоване за такими категоріями:
- (а) зобов'язання щодо виконання, які задовольняються з плином часу (пункти Б2–Б13);
 - (б) методи оцінювання поступу на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання (пункти Б14–Б19);
 - (в) продаж з правом повернення (пункти Б20–Б27);
 - (г) гарантії (пункти Б28–Б33);
 - (ґ) міркування щодо принципала чи агента (пункти Б34–Б38);
 - (д) можливість для клієнта отримати додаткові товари або послуги (пункти Б39–ББ43);
 - (е) нереалізовані права клієнтів (пункти Б44–Б47);
 - (є) невідшкодовувані авансові платежі (та деякі пов'язані з ними витрати) (пункти Б48–Б51);
 - (ж) ліцензування (пункти Б52–Б63Б);
 - (з) угоди про продаж з подальшим викупом (пункти Б64–Б76);
 - (и) угоди про реалізацію товару (пункти Б77–Б78);
 - (і) угоди про зберігання та продаж (пункти Б79–Б82);
 - (ї) прийняття активу клієнтом (пункти Б83–Б86); та
 - (й) розкриття дезагрегованого доходу від звичайної діяльності (пункти Б87–Б89).

Зобов'язання щодо виконання, які задовольняються з плином часу

- Б2 Відповідно до пункту 35, зобов'язання щодо виконання виконується з плином часу, якщо виконується один з таких критеріїв:
- (а) клієнт одночасно отримує і споживає вигоди, що надаються внаслідок діяльності суб'єкта господарювання у процесі виконання останнім свого зобов'язання (пункти Б3–Б4);
 - (б) виконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання створює або покращує актив (наприклад, незавершене виробництво), контрольований клієнтом у процесі його створення або покращення (див. пункт Б5); або
 - (в) виконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання не створює активу з альтернативним використанням для суб'єкта господарювання (див. пункти Б6–Б8) і суб'єкт господарювання має юридично обов'язкове право на оплату виконаного зобов'язання, завершеного на сьогоднішній день (див. пункти Б9–Б13).

Одночасне отримання та споживання вигід від виконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання (пункт 35(а))

- Б3 Для деяких типів зобов'язань щодо виконання оцінка того, чи отримує клієнт вигоди від виконання свого зобов'язання за договором по мірі його виконання та чи споживає одночасно такі вигоди по мірі їх отримання, доволі проста. Прикладами є повсякденні або періодичні послуги (наприклад, послуги з прибирання), у яких отримання і одночасне споживання клієнтом вигід від виконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання можна легко ідентифікувати.
- Б4 Для інших типів зобов'язань щодо виконання суб'єкт господарювання не зможе легко визначити, чи є клієнт одночасно отримує і споживає вигоди від діяльності суб'єкта господарювання по мірі виконання останнім його зобов'язання. За таких обставин зобов'язання щодо виконання задовольняється з плином часу, якщо суб'єкт господарювання визначає, що іншому суб'єктові господарювання не потрібно було б істотно переробляти виконану даним суб'єктом господарювання на сьогоднішній день роботу, якби цьому іншому суб'єктові господарювання довелося виконувати решту зобов'язання щодо виконання перед клієнтом. Визначаючи, чи потрібно було б іншому

суб'єктові господарювання істотно переробляти виконану даним суб'єктом господарювання на сьогоднішній день роботу, суб'єкт господарювання має взяти до уваги обидва такі припущення:

- (а) ігноруються потенційні договірні обмеження або практичні обмеження, які у протилежному випадку перешкоджали б суб'єктові господарювання передати решту зобов'язання щодо виконання іншому суб'єктові господарювання; та
- (б) припускається, що інший суб'єкт господарювання, який виконував би решту зобов'язання щодо виконання, не мав би вигоди від будь-якого активу, що наразі контролюється даним суб'єктом господарювання, і такий актив лишався би контрольованим даним суб'єктом господарювання, якби зобов'язання щодо виконання було передане іншому суб'єктові господарювання.

Клієнт контролює актив у процесі його створення або поліпшення (пункт 35(б))

- Б5 Визначаючи, чи контролює клієнт актив у процесі його створення або поліпшення відповідно до пункту 35 (б), суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо контролю, викладені в пунктах 31–34 та 38. Актив, який створюється або поліпшується (наприклад, актив незавершеного виробництва), може бути або матеріальним або нематеріальним.

Виконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання не створює активу з альтернативним використанням (пункт 35(в))

- Б6 Оцінюючи, чи має актив альтернативне використання для суб'єкта господарювання відповідно до пункту 36, суб'єкт господарювання має розглянути вплив договірних обмежень і практичних обмежень на здатність суб'єкта господарювання легко направити такий актив на інше використання, наприклад, продати його іншому клієнтові. Можливість розірвання договору з замовником не є доречним міркуванням при оцінюванні того, чи зможе суб'єкт господарювання легко направити актив на інше використання.
- Б7 Для того, щоб актив не мав альтернативне використання для суб'єкта господарювання, договірне обмеження здатності суб'єкта господарювання направляти актив для іншого використання повинно бути суттєвим. Договірне обмеження є суттєвим, якщо клієнт міг би реалізувати свої права на обіцяний актив, якби суб'єкт господарювання захотів направити цей актив на інше використання. І навпаки, договірне обмеження не є суттєвим, якщо, наприклад, актив є значною мірою взаємозамінним з іншими активами, які суб'єкт господарювання міг би передавати іншому клієнту, не порушуючи договір і без істотних витрат, які в іншому випадку були б понесені у зв'язку з таким договором.
- Б8 Практичне обмеження здатності суб'єкта господарювання направляти актив на інше використання існує, якщо суб'єкт господарювання поніс би значні економічні втрати, щоб направити актив на інше використання. Значні економічні втрати можуть виникнути через те, що суб'єкт господарювання або понесе значні витрати для переробки активу, або зможе продати актив лише зі значними втратами. Наприклад, суб'єкт господарювання практично обмежений у своїй здатності перенаправляти активи, які або мають технічні специфікації, що є унікальними для клієнта, або розташовані у віддалених районах.

Право на оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день (пункт 35(в))

- Б9 Відповідно до пункту 37, суб'єкт господарювання має право на оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день, якщо суб'єкт господарювання мав би право на суму, яка принаймні компенсує суб'єктові господарювання його виконання, завершене на сьогоднішній день, у тому випадку, якби клієнт або інша сторона розірвали договір з причин інших, ніж невиконання суб'єктом господарювання обіцяного. Сумою, яка б компенсувала суб'єкту господарювання виконання, завершене на сьогоднішній день, буде сума, що приблизно дорівнює ціні продажу товарів або послуг, переданих на сьогоднішній день (наприклад, відшкодування витрат, понесених суб'єктом господарювання у процесі задоволення зобов'язання щодо виконання, плюс прийнятна маржа прибутку), а не компенсація лише потенційної втрати прибутку суб'єкта господарювання у випадку, якби договір був розірваний. Компенсація прийнятної маржі прибутку не обов'язково дорівнює маржі прибутку, очікуваного у випадку, якби договір був виконаний, як обіцяно, але суб'єкт господарювання має право на компенсацію однією з таких сум:

- (а) частка очікуваної маржі прибутку в договорі, яка обґрунтовано відображає ступінь виконання зобов'язання суб'єкта господарювання за договором до його розірвання клієнтом (або чи іншою стороною); або
- (б) обґрунтована прибутковість вартості капіталу суб'єкта господарювання для подібних договорів (або типова операційна маржа суб'єкта господарювання для подібних договорів), якщо маржа цього конкретного договору вища, ніж прибутковість суб'єкта господарювання, зазвичай отримувана від подібних договорів.
- Б10** Права суб'єкта господарювання на оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день, не обов'язково має бути справжнім безумовним правом на оплату. В багатьох випадках суб'єкт господарювання матиме безумовне право на оплату лише при досягненні певного узгодженого між сторонами рубежу або при повному задоволенні зобов'язання щодо виконання. Суб'єкт господарювання, оцінюючи, чи має він право на оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день, має розглянути, чи матиме він юридично обов'язкове право вимагати або утримати оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день, якби договір був розірваний /припинено до завершення з причин, інших аніж невиконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання, як обіцяно.
- Б11** В деяких договорах клієнт може мати право розірвати договір тільки у певні моменти протягом строку дії договору або клієнт може взагалі не мати права розірвати договір. Якщо клієнт діє з метою розірвати договір, не маючи такого права у цей час (у тому числі, якщо клієнт не виконав своїх зобов'язань як обіцяно), то договір (або інші закони) може передбачати наявність у суб'єкта господарювання права продовжувати передавати клієнтові товари або послуги, обіцяні в договорі, та вимогу до клієнта заплатити компенсацію, обіцяну в обмін на ці товари або послуги. За таких обставин суб'єкт господарювання має право на оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день, оскільки суб'єкт господарювання має право продовжувати виконувати свої зобов'язання відповідно до договору та вимагати від клієнта виконання його зобов'язань (у тому числі виплати обіцяної компенсації).
- Б12** Оцінюючи існування та юридичну обов'язковість права на оплату виконання, завершеного на сьогоднішній день, суб'єкт господарювання має розглянути умови договору, а також будь-яке законодавство або правові прецеденти, які можуть доповнювати ці умови договору або мати вищу юридичну силу, ніж умови договору. Сюди входить оцінка того, чи:
- (а) покладає законодавство, адміністративна практика або правовий прецедент на суб'єкта господарювання право на отримання платежу для виконання [певної роботи, завершеної] на сьогоднішній день, навіть якщо це право не вказано в договорі з клієнтом;
- (б) вказує відповідний правовий прецедент на те, що подібні права на оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день, в подібних договорах не мають обов'язкової юридичної сили; або
- (в) призводить звичайна практика ведення бізнесу суб'єкта господарювання, яка полягає в тому, що він вирішує не реалізовувати права на примусове отримання оплати, до того, що це право в даному правовому середовищі втрачає свою юридичну обов'язковість. Однак, незважаючи на те, що суб'єкт господарювання може вирішити відмовитися від свого права на платіж у подібних договорах, суб'єкт господарювання продовжуватиме мати право на платіж на сьогоднішній день, якщо в договорі з клієнтом його право на платіж за виконання, завершене на сьогоднішній день, лишається юридично обов'язковим.
- Б13** Графік платежів, зазначений у договорі, не обов'язково вказує на те, чи має суб'єкт господарювання юридично обов'язкове право на оплату за виконання, завершене на сьогоднішній день. Хоча графік платежів у договорі визначає час і суму компенсації, що має бути сплачена клієнтом, графік платежів не обов'язково є доказом права суб'єкта господарювання на оплату за виконання, звершене на сьогоднішній день. Це пояснюється тим, що, наприклад, в договорі може бути зазначено, що компенсація, отримана від клієнта, яка підлягає відшкодуванню з причин, інших, ніж невиконання суб'єктом господарювання взятих за договором обов'язків.

Методи оцінювання прогресу на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання

- Б14** До методів, які можуть бути використані для оцінки прогресу суб'єкта господарювання на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання, яке задовольняється з плином часу, відповідно до пунктів 35–37, належать
- (а) методи оцінки за результатом (див. пункти Б15–Б17); та
- (б) методи оцінки за ресурсами (див. пункти Б18–Б19).

Методи оцінки за результатом

- Б15** Методи оцінки за результатом передбачають визнання доходу від звичайної діяльності на основі прямих оцінок вартості для клієнта товарів або послуг, переданих на сьогоднішній день, по відношенню до решти товарів чи послуг, обіцяних за договором. До методів оцінювання за результатом належать, зокрема, аналіз виконання, завершеного на сьогоднішній день, оцінки досягнутих результатів, здійснені етапи, час, що минув, та кількість виготовлених чи переданих одиниць. Коли суб'єкт господарювання визначає, чи застосовувати метод оцінки за результатом, щоб оцінювати свій прогрес, він має розглянути, чи відобразатиме вибраний результат належним чином прогрес суб'єкта господарювання на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання. Метод оцінки за результатом не відобразатиме належним чином виконання, здійснене суб'єктом господарювання, якщо обраний результат не здатний оцінити деякі товари або послуги, контроль над якими перейшов до клієнта. Наприклад, методи оцінки за результатом на основі виготовлених або переданих одиниць продукції не відобразатиме належним чином діяльності суб'єкта господарювання, спрямованої на задоволення зобов'язання щодо виконання, якщо наприкінці звітнього періоду контроль над незавершеним виробництвом або готовою продукцією, створеними суб'єктом господарювання на виконання свого зобов'язання за договором, перейшов до клієнта, і таке незавершене будівництво або готова продукція не включаються в оцінку результату.
- Б16** Як практичний прийом, якщо суб'єкт господарювання має право на компенсацію від клієнта у сумі, яка безпосередньо відповідає вартості для клієнта зобов'язання, виконаного суб'єктом господарювання на сьогоднішній день (наприклад, договір про надання послуг, який передбачає, що суб'єкт господарювання виставляє фіксовану суму за кожну годину наданої послуги), суб'єкт господарювання може визнавати дохід від звичайної діяльності у сумі, на яку суб'єкт господарювання має право виставити рахунок.
- Б17** Недоліками методів оцінки за результатом є те, що результати, які використовуються для оцінки прогресу, можуть не бути такими, які можна безпосередньо спостерігати, а інформація, необхідна для їх застосування, може не бути доступною для суб'єкта господарювання без надмірних витрат. В таких випадках, можливо, слід застосовувати метод оцінки за ресурсами.

Методи оцінки за ресурсами

- Б18** Методи оцінки за ресурсами передбачають визнання доходу від звичайної діяльності на основі зусиль суб'єкта господарювання або ресурсів, використаних для задоволення зобов'язання щодо виконання (наприклад, спожиті матеріальні ресурси, витрачені трудові години, понесені витрати, час, що минув, або використані машинні години) по відношенню до очікуваного загального обсягу ресурсів, необхідного для задоволення цього зобов'язання щодо виконання. Якщо зусилля суб'єкта господарювання або його ресурси витрачаються рівномірно протягом терміну виконання, для суб'єкта господарювання може бути доцільним визнавати дохід від звичайної діяльності на прямолінійній основі.
- Б19** Недоліком методів оцінки за ресурсами є те, що між ресурсами суб'єкта господарювання та передачею контролю над товарами або послугами клієнтові може не бути прямого зв'язку. В таких випадках суб'єкт господарювання виключає з методу оцінки за ресурсами будь-які ресурси, що, відповідно до мети оцінювання прогресу, викладеної в пункті 39, не відображують діяльності суб'єкта господарювання з передачі контролю над товарами або послугами клієнтові. Наприклад, при використанні методу визначення оцінки за ресурсами на основі витрат коригування оцінки прогресу може знадобитися у таких випадках:
- (а) Коли понесені витрати не сприяють прогресу суб'єкта господарювання на шляху до задоволення зобов'язання щодо виконання. Наприклад, суб'єкт господарювання не визнаватиме доходу від звичайної діяльності на основі понесених витрат, які спричинені значною неефективністю діяльності суб'єкта господарювання, яка не була відображена в ціні договору (наприклад, вартість непередбачених обсягів відходів сировини та матеріалів, праці або інших ресурсів, які були використані з метою задоволення зобов'язання щодо виконання).
 - (б) Якщо понесені витрати не є пропорційними прогресу суб'єкта господарювання на шляху до задоволення зобов'язання щодо виконання. За цих обставин, кращого відображення діяльності суб'єкта господарювання можна досягти, якщо скоригувати метод оцінки за ресурсами таким чином, щоб визнати дохід від звичайної діяльності тільки тією мірою, якою такі витрати понесені. Наприклад, належним відображенням діяльності суб'єкта господарювання може бути визнання доходу від звичайної діяльності в сумі, що дорівнює вартості товару, використаного для задоволення зобов'язання щодо виконання, якщо суб'єкт

господарювання очікує при укладенні договору, що будуть виконані всі перелічені далі умови:

- (i) товар є відокремленим;
- (ii) очікується, що клієнт отримає контроль над товаром значно раніше, ніж він отримає послуги, пов'язані з цим товаром;
- (iii) вартість переданого товару є значною порівняно із загальними очікуваними витратами, необхідними для повного задоволення зобов'язання щодо виконання; та
- (iv) суб'єкт господарювання закупає товар у третьої сторони і не задіяний значною мірою у розробці та виготовленні цього товару (але суб'єкт господарювання діє як принципал відповідно до пунктів Б34–Б38).

Продаж з правом повернення

- Б20 В деяких договорах суб'єкт господарювання передає контроль над продуктом клієнтові і разом з ним надає клієнтові право повернення цього продукту з різних причин (таких як незадоволення продуктом) та отримує поєднання такого:
- (a) повне або часткове повернення будь-якої сплаченої компенсації;
 - (b) кредит, який можна застосувати стосовно будь-яких заборгованих сум, або таких, що будуть заборговані суб'єктові господарювання; та
 - (в) іншу продукцію в обмін.
- Б21 Щоб обліковувати передачу продуктів з правом повернення (а також деяких послуг, які надаються з умовою відшкодування грошових коштів), суб'єкт господарювання визнає все перелічене далі:
- (a) дохід за передані продукти у сумі компенсації, на яку суб'єкт господарювання очікує отримати право (отже, дохід не визнаватиметься для продуктів, що, як очікується, будуть повернені);
 - (b) зобов'язання щодо повернення грошових коштів; та
 - (в) актив (та відповідне коригування вартості продажів) для свого права покрити вартість продуктів, отриманих від клієнта, при виконання зобов'язання щодо повернення грошових коштів.
- Б22 Обіцянку суб'єкта господарювання бути готовим прийняти повернену продукцію протягом періоду повернення не слід обліковувати як зобов'язання щодо виконання додатково до зобов'язання щодо надання відшкодування грошових коштів.
- Б23 Щоб визначити суму компенсації, на яку суб'єкт господарювання сподівається мати право (тобто виключаючи продукти, що, як очікується, будуть повернуті), суб'єкт господарювання застосовує вимоги, викладені в пунктах 47–72 (у тому числі вимоги щодо обмеження оцінок змінної компенсації, викладені в пунктах 56–58). Для будь-яких сум, отриманих (або які мають бути отримані), на які суб'єкт господарювання не очікує мати право, суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності, коли він передає продукцію клієнтам, але визнає такі суми, отримані (або які мають бути отримані) як зобов'язання щодо відшкодування грошових коштів. Згодом, наприкінці кожного звітного періоду, суб'єкт господарювання оновлює свою оцінку сум, на які він сподівається мати право в обмін на передану продукцію, та вносить відповідні зміни до ціни операції і, отже, суми визнаного доходу від звичайної діяльності.
- Б24 Суб'єкт господарювання оновлює оцінку зобов'язання щодо відшкодування грошових коштів на кінець кожного звітного періоду з метою врахування змін в очікуваннях щодо сум, які необхідно відшкодувати. Суб'єкт господарювання визнає відповідні коригування у складі доходу від звичайної діяльності (або зменшення доходу).
- Б25 Актив, що визнається стосовно права суб'єкта господарювання на відшкодування вартості продуктів, повернутих клієнтом при погашенні зобов'язання щодо відшкодування, спочатку оцінюється за колишньою балансовою вартістю продукту (наприклад, запасів) з вирахуванням очікуваних витрат на відновлення цих продуктів (у тому числі потенційного зниження вартості для суб'єкта господарювання повернутої продукції). В кінці кожного звітного періоду суб'єкт господарювання оновлює оцінку активу з метою відображення у ній зміни очікувань щодо продукції, яка буде повернена. Суб'єкт господарювання подає цей актив окремо від зобов'язання щодо відшкодування грошових коштів.

- Б26 Обмін клієнтом одного продукту на інший такого ж типу, якості, стану і ціни (наприклад, одного кольору або розміру на інший) не вважається поверненням для цілей застосування цього Стандарту.
- Б27 Договори, за якими клієнт може повернути дефектну продукцію в обмін на функціонуючу продукцію, оцінюють відповідно до керівництв щодо гарантій, викладених у пунктах Б28–Б33.

Гарантії

- Б28 Звичайною практикою є надання суб'єктом господарювання (відповідно до договору, за законом або звичайною практикою ведення бізнесу суб'єкта господарювання) гарантії у зв'язку з продажем продукту (чи то товару, чи то послуги). Природа гарантійних зобов'язань в різних галузях і договорах може бути суттєво різною. Деякі гарантії запевняють клієнта у тому, що відповідна продукція функціонуватиме так, як передбачали сторони, оскільки він відповідає узгодженим специфікаціям. Інші гарантії, додатково до запевнення про те, що продукція відповідає узгодженим специфікаціям, передбачають надання клієнтові певної послуги.
- Б29 Якщо клієнт має можливість придбати гарантію окремо (наприклад, тому що про гарантію або її ціну домовляються окремо), то така гарантія є відокремленою послугою, оскільки суб'єкт господарювання обіцяє надати послугу клієнтові додатково до продукту, функціональність якого описана у договорі. За таких обставин, суб'єкт господарювання обліковує обіцяну гарантію як зобов'язання щодо виконання відповідно до пунктів 22–30 і розподіляє частину ціни операції на таке зобов'язання щодо виконання відповідно до пунктів 73–86.
- Б30 Якщо клієнт не має можливості придбати гарантію окремо, то суб'єкт господарювання обліковує гарантію відповідно до МСБО 37 "*Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи*", якщо тільки обіцяна гарантія або частина обіцяної гарантії не забезпечує клієнтові послуги додатково до гарантії того, що продукція відповідає узгодженим специфікаціям.
- Б31 Оцінюючи, чи забезпечує гарантія клієнтові послугу додатково до гарантії того, що продукція відповідає узгодженим специфікаціям, суб'єкт господарювання має враховувати, зокрема, такі чинники:
- (а) чи вимагається гарантія за законом — якщо суб'єкт господарювання зобов'язаний за законом надати гарантію, то існування такого закону вказує на те, що обіцяна гарантія не є зобов'язанням щодо виконання, оскільки такі вимоги, як правило, існують, щоб захистити клієнтів від ризику придбання дефектних продуктів.
 - (б) тривалість гарантійного періоду — чим довший гарантійний період, тим імовірніше, що обіцяна гарантія є зобов'язанням щодо виконання, оскільки довший гарантійний період означає вищу імовірність надання послуги додатково до запевнення у тому, що продукція відповідає погодженим специфікаціям.
 - (в) характер завдань, які суб'єкт господарювання обіцяє виконати — якщо суб'єктові господарювання необхідно виконати визначені завдання, щоб надати запевнення у тому, що продукція відповідає узгодженим специфікаціям (наприклад, виконати послугу зі зворотної доставки дефектної продукції), то ці завдання, швидше за все, не спричиняють появи зобов'язання щодо виконання.
- Б32 Якщо гарантія, або частина гарантії передбачає надання клієнтові послуги додатково до запевнення у тому, що продукція відповідає узгодженим специфікаціям, то обіцяна послуга є зобов'язанням щодо виконання. Тому суб'єкт господарювання розподіляє ціну операції на продукцію і на послугу. Якщо суб'єкт господарювання обіцяє і гарантію-запевнення, і гарантію з наданням послуги, але не може обґрунтовано обліковувати їх окремо, то суб'єкт господарювання обліковує обидві ці гарантії разом як єдине зобов'язання щодо виконання.
- Б33 Закон, який вимагає від суб'єкта господарювання виплати компенсації у разі, якщо його продукти заподіяли шкоду або спричинили збиток, не породжує появи зобов'язання щодо виконання. Наприклад, виробник може продати продукти в юрисдикції, у якій виробник за законом несе відповідальність за будь-які збитки (наприклад, завдані особистому майну), які можуть бути завдані споживачем при використанні продукту за його прямим призначенням. Аналогічно, обіцянка суб'єкта господарювання відшкодувати клієнтові зобов'язання та збитки, що виникають внаслідок претензій через порушення патенту, авторських прав, товарного знака або інших порушень продуктом суб'єкта господарювання, не приводить до зобов'язання щодо виконання. Суб'єкт господарювання обліковує такі зобов'язання відповідно до МСБО 37.

Міркування щодо принципала чи агента

- Б34** Якщо у наданні товарів або послуг клієнтові задіяна інша сторона, то суб'єкт господарювання має визначити, який характер має його обіцянка: чи вона є зобов'язанням щодо виконання, яке передбачає надання зазначених товарів або послуг ним самим (у такому випадку суб'єкт господарювання є принципалом), чи організацію надання цих товарів або послуг іншою стороною (у такому випадку суб'єкт господарювання є агентом). Суб'єкт господарювання визначає чи він є принципалом, чи агентом для кожного окремого товару або послуги, обіцяних клієнтові. Зазначений товар або послуга є відокремленим товаром або послугою (або відокремленою сукупністю товарів або послуг), які будуть надані клієнтові (див. пункти 27-30). Якщо договір з клієнтом містить більше ніж один зазначений товар або послугу, суб'єкт господарювання може бути принципалом для деяких зазначених товарів або послуг і агентом для інших.
- Б34А** Щоб визначити характер своєї обіцянки (як описано в пункті Б34), суб'єкт господарювання має:
- ідентифікувати зазначені товари або послуги, які будуть надані клієнтові (як, наприклад, право на товар або послугу, що надається іншою стороною (див. пункт 26)); та
 - оцінити, чи контролює він (як описано в пункті 33) кожен зазначений товар або послугу перед передачею товару або послуги клієнту.
- Б35** Суб'єкт господарювання є принципалом, якщо він контролює зазначений товар або послугу до того, як він передає цей товар або послугу клієнтові. Однак суб'єкт господарювання не обов'язково контролює зазначений товар, якщо суб'єкт господарювання отримує юридичне право власності на цей товар лише на дуже короткий час безпосередньо перед тим, як юридичне право власності переходить до клієнта. Суб'єкт господарювання, який є принципалом, може задовольняти зобов'язання щодо виконання з надання зазначеного товару або послуги сам, або він може залучити іншу сторону (наприклад, субпідрядника), щоб задовольнити все або частину зобов'язання щодо виконання від свого імені.
- Б35А** Коли інша сторона бере участь у наданні товарів або послуг клієнту, суб'єкт господарювання, який є принципалом, отримує контроль над будь-чим із далі наведеного:
- товаром або іншим активом від іншої сторони, який потім передається клієнту;
 - правом на послугу, яку має виконувати інша сторона, яке надає суб'єкту господарювання можливість спрямувати цю сторону на надання послуги клієнту від імені суб'єкта господарювання;
 - товаром або послугою від іншої сторони, що надалі поєднуються із іншими товарами або послугами в наданні зазначеного товару або послуги клієнту. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання надає суттєві послуги з поєднання товарів або послуг (див. пункт 29(а)), наданих іншою стороною, у зазначений товар або послугу, щодо яких клієнт уклав договір, суб'єкт господарювання контролює зазначений товар або послугу до того, як цей товар або послугу передано клієнту. Це відбувається тому, що клієнт спочатку отримує контроль над компонентами зазначених товарів або послуг (які включають товари або послуги від інших сторін) та спрямовує їх використання для створення комбінованого результату, який є зазначеним товаром або послугою.
- Б35Б** Коли (або в міру того, як) суб'єкт господарювання, який є принципалом, задовольняє зобов'язання щодо виконання, цей суб'єкт господарювання визнає дохід у валовій сумі компенсації, на яку він очікує мати право в обмін на зазначені товари або послуги, що передаються.
- Б36** Суб'єкт господарювання є агентом, якщо зобов'язання щодо виконання суб'єкта господарювання полягає в організації надання зазначеного товару або послуги іншою стороною. Суб'єкт господарювання, що є агентом, не контролює зазначений товар або послугу, надані іншою стороною, до того, як цей товар або послуга була передана клієнту. Коли (або в міру того, як) суб'єкт господарювання, який є агентом, задовольняє зобов'язання щодо виконання, то цей суб'єкт господарювання визнає дохід у розмірі будь-якої плати або комісії, на які він очікує отримати право в обмін на організацію надання зазначеного товару або послуги іншою стороною. Платою або комісією суб'єкта господарювання може бути чиста сума компенсації, яку суб'єкт господарювання залишає собі після сплати іншій стороні компенсації, отриманої в обмін на товари або послуги, які мають бути надані цією стороною.
- Б37** Показники того, що суб'єкт господарювання контролює зазначений товар або послугу до того, як вони передаються клієнтові (а отже є принципалом (див. пункт Б35)) включають, зокрема, таке:
- суб'єкт господарювання несе першочергову відповідальність за виконання обіцянки надати зазначений товар або послугу. Це, зазвичай, включає відповідальність за прийнятність зазначеного товару або послуги (наприклад, першочергову відповідальність за відповідність

товару або послуги вимогам клієнта). Якщо суб'єкт господарювання несе першочергову відповідальність за виконання обіцянки надати вказаний товар або послугу, це може означати, що інша сторона бере участь в наданні зазначеного товару або послуги від імені суб'єкта господарювання.

- (б) суб'єкт господарювання несе ризик щодо запасів до того, як зазначені товари або послуги були передані клієнту, або після передачі контролю клієнту (наприклад, якщо клієнт має право на повернення). Наприклад, якщо суб'єкт господарювання отримує або зобов'язується отримати зазначений товар або послугу перед укладанням договору з клієнтом, це може означати, що суб'єкт господарювання має здатність керувати використанням товару або послуги та отримувати практично всі інші вигоди від них до того, як їх буде передано клієнту.
- (в) суб'єкт господарювання може на власний розсуд встановлювати ціни на зазначені товари або послуги. Встановлення ціни, яку клієнт сплачує за зазначений товар або послугу може означати, що суб'єкт господарювання має можливість керувати використанням цього товару або послуги та отримувати практично всі інші вигоди. Проте, агент може мати можливість встановлення цін в деяких випадках. Наприклад, агент може мати певну гнучкість у встановленні цін для отримання додаткового доходу від своєї послуги з організації надання іншими сторонами товарів або послуг клієнтам.

Б37А Показники в пункті Б37 можуть бути більш або менш актуальними при оцінці контролю, залежно від природи зазначеного товару або послуги та умов договору. Крім того, різні показники можуть надавати більш переконливі докази в різних договорах.

Б38 Якщо інший суб'єкт господарювання перебирає на себе зобов'язання щодо виконання та договірні права в договорі даного суб'єкта господарювання таким чином, що даний суб'єкт господарювання більше не повинен задовольняти зобов'язання щодо виконання, яке передбачає передачу зазначеного товару або послуги клієнтові (тобто суб'єкт господарювання більше не діє як принципал), то даний суб'єкт господарювання не визнає дохід для цього зобов'язання щодо виконання. Натомість, суб'єкт господарювання оцінює, чи визнавати дохід для задоволення зобов'язання щодо виконання з отримання договору для іншої сторони (тобто, чи діє даний суб'єкт господарювання як агент).

Можливість для клієнта отримати додаткові товари або послуги

Б39 Можливість для клієнта придбати додаткові товари або послуги безкоштовно або зі знижкою може надаватися у різних формах, зокрема, у формі акцій, кредитів (або балів) клієнту, можливості продовження договору або у формі інших знижок на майбутні товари або послуги.

Б40 Якщо в договорі суб'єкт господарювання надає клієнтові можливість придбати додаткові товари або послуги, то така можливість спричиняє появу зобов'язання щодо виконання у договорі лише якщо ця можливість надає матеріальне право клієнтові, яке він не отримав би без укладення даного договору (наприклад, знижка, яка є додатковою до тих знижок, які зазвичай надаються для таких товарів або послуг даному класу клієнтів у даному географічному регіоні або ринку). Якщо така можливість забезпечує матеріальне право клієнтові, то клієнт насправді платить суб'єктові господарювання авансом за майбутні товари або послуги, а суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності, коли ці майбутні товари або послуги передаються або коли спливає період, протягом якого можна скористатися цією можливістю.

Б41 Якщо клієнт має можливість придбати додатковий товар або послугу за ціною, яка відобразатиме окремо взятую ціну для такого товару або послуги, то така можливість не надає клієнтові матеріального права, навіть якщо ця можливість може бути реалізована тільки шляхом укладання попереднього договору. В таких випадках суб'єкт господарювання зробив маркетингову пропозицію, яку він має обліковувати відповідно до цього Стандарту тільки тоді, коли клієнт реалізує можливість придбання додаткових товарів або послуг.

Б42 Пункт 74 вимагає від суб'єкта господарювання розподіляти ціну операції на зобов'язання щодо виконання на основі відповідних окремо взятих цін продажу. Якщо окремо взята ціна продажу для забезпечення можливості клієнта придбати додаткові товари або послуги безпосередньо не спостерігається, то суб'єкт господарювання має її оцінити. Така оцінка повинна відображати знижку, яку клієнт отримав би при реалізації такої можливості, з коригуванням з метою урахування обох таких моментів:

- (а) будь-якої знижки, яку клієнт міг би отримати, не реалізуючи таку можливість; та

(б) ймовірності того, що можливість буде реалізована.

Б43 Якщо клієнт має матеріальне право на придбання у майбутньому товарів або послуг, і ці товари або послуги подібні до первісних товарів або послуг у договорі та надаються відповідно до умов первісного договору, то суб'єкт господарювання може, – як практична альтернатива оцінювання окремо взятої ціну можливості придбати такі товари або послуги – розподілити ціну операції на ці додаткові товари або послуги, посилаючись на товари або послуги, що, як очікується, будуть надані, та відповідну очікувану компенсацію. Як правило, можливості такого типу передбачені для продовження договорів.

Нереалізовані права клієнтів

Б44 Відповідно до пункту 10(б), після отримання передоплати від клієнта, суб'єкт господарювання визнає договірне зобов'язання у розмірі передоплати для свого зобов'язання щодо виконання, яке передбачає передачу або готовність передати товари або послуги у майбутньому. Суб'єкт господарювання припиняє визнання такого договірного зобов'язання (і визнання доходу), коли він передає ці товари або послуги і, отже, задовольняє своє зобов'язання щодо виконання.

Б45 Здійснена клієнтом на користь суб'єкта господарювання передоплата, яка не повертається, дає клієнтові право на отримання товару або послуги у майбутньому (і зобов'язує суб'єкт господарювання бути готовим передати товар або послугу). Однак клієнти можуть не реалізувати всі свої договірні права. Такі нереалізовані права часто називають невикористаними правами.

Б46 Якщо суб'єкт господарювання очікує, щоб він матиме право на суму невикористаних прав у договірному зобов'язанні, то суб'єкт господарювання визнає очікувану величину невикористаних прав як дохід пропорційно до структури прав, реалізованих клієнтом. Якщо суб'єкт господарювання не очікує, що він матиме право на суму невикористаних прав, то суб'єкт господарювання визнати очікувану суму невикористаних прав як дохід, якщо можливість реалізації клієнтом своїх прав, що залишилися, стає малоімовірною. Щоб визначити, чи очікує суб'єкт господарювання, щоб він матиме право на суму невикористаних прав, суб'єкт господарювання має розглянути вимоги, викладені в пунктах 56–58, щодо обмеження оцінок змінної компенсації.

Б47 Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання (а не дохід) для будь-якої отриманої компенсації, яка відноситься до нереалізованих прав клієнта, щодо яких суб'єкт господарювання повинен перерахувати іншій стороні, наприклад, державній установі згідно з відповідним законом стосовно нереалізованого права власності.

Безповоротна авансова плата (та деякі пов'язані з нею витрати)

Б48 В деяких договорах, суб'єкт господарювання стягує з клієнта безповоротний аванс при укладенні договору або поруч з цією датою. Прикладами є вступна плата при укладенні договору про членство в оздоровчому клубі, плата за активацію в телекомунікаційних договорах, установча плата в деяких договорах про надання послуг та початкова плата в деяких договорах на поставку продукції.

Б49 Щоб ідентифікувати зобов'язання щодо виконання в таких договорах, суб'єкт господарювання має оцінити, чи пов'язана така плата з передачею об'єкту товару або послуги. У багатьох випадках, навіть при тому, що безповоротна авансова плата пов'язана з діяльністю, яку суб'єкт господарювання повинен здійснити при укладенні договору або поруч з цією датою, щоб виконати договір, результатом такої діяльності не є передача об'єкту товару або послуги клієнту (див. пункт 25). Натомість, авансова плата є передоплатою майбутніх товарів або послуг і, отже, буде визнана як дохід, коли ці майбутні товари або послуги будуть надані. Період визнання доходу виходить за межі початкового договірного періоду, якщо суб'єкт господарювання надає клієнту опціон на продовження договору, а цей опціон надає клієнтові матеріальне право, як описано в пункті Б40.

Б50 Якщо безповоротна авансова плата стосується товару або послуги, то суб'єкт господарювання оцінює, чи обліковувати цей товар або послуги як окреме зобов'язання щодо виконання відповідно до пунктів 22–30.

Б51 Суб'єкт господарювання може стягувати безповоротну плату частково як компенсацію витрат, понесених при укладенні договору (або виконанні інших адміністративних завдань, як описано в пункті 25). Якщо ця установча діяльність не задовольняє зобов'язання щодо виконання, то суб'єкт господарювання має не брати до уваги цю діяльність (та пов'язані з нею витрати) при оцінюванні прогресу відповідно до пункту Б19. Причина цього в тому, що витрати на установчу діяльність не відображають передачу послуг клієнтові. Суб'єкт господарювання має оцінити, чи спричинили

витрати, понесені при укладенні договору, появу активу, який має бути визнаний відповідно до пункту 95.

Ліцензування

- Б52 Ліцензія встановлює права клієнта на інтелектуальну власність суб'єкта господарювання. До ліцензій інтелектуальної власності можуть належати, зокрема, ліцензії на будь-що з переліченого:
- (а) програмне забезпечення та технології;
 - (б) кінофільми, музика та інші форми засобів масової інформації та розваг;
 - (в) франшизи; та
 - (г) патенти, товарні знаки й авторські права.
- Б53 Додатково до обіцянки надати клієнтові ліцензію (або ліцензії), суб'єкт господарювання може також пообіцяти передати інші товари або послуги клієнтові. Такі обіцянки можуть бути явно викладені у договорі або можуть передбачатися звичайною практикою бізнесу суб'єкта господарювання, оприлюдненою політикою чи конкретними заявами (див. пункт 24). Як і в інших видах договорів, якщо договір з клієнтом містить обіцянку надати ліцензію (або ліцензії), додатково до інших обіцяних товарів або послуг, то суб'єкт господарювання застосовує пункти 22–30, щоб ідентифікувати кожне зобов'язання щодо виконання в договорі.
- Б54 Якщо обіцянка видати ліцензію не є відокремленою від інших обіцяних товарів або послуг у договорі відповідно до пунктів 26–30, то суб'єкт господарювання має обліковувати таку обіцянку надати ліцензію та ті інші обіцяні товари або послуги разом, як єдине зобов'язання щодо виконання. Приклади ліцензій, які не є відокремленими від інших товарів або послуг, обіцяних у договорі:
- (а) ліцензія, що становить компонент матеріального блага і яка є невід'ємною частиною функціональності цього блага; та
 - (б) ліцензія, якою клієнт може скористатися тільки у поєднанні з відповідною послугою (наприклад, онлайн-послугою, що надається суб'єктом господарювання і яка дозволяє, шляхом надання ліцензії, клієнту мати доступ до контенту).
- Б55 Якщо ліцензія не є відокремленою, то суб'єкт господарювання має застосовувати пункти 31–38, щоб визначити, чи є зобов'язання щодо виконання (у тому числі й обіцяна ліцензія) таким, що задовольняється з плином часу, чи таким, що задовольняється у певний момент часу.
- Б56 Якщо обіцянка надати ліцензію є відокремленою від інших обіцяних товарів або послуг у договорі і, отже, обіцянка надати ліцензію є окремим зобов'язанням щодо виконання, то суб'єкт господарювання має визначити, чи передається така ліцензія клієнту у певний момент часу, чи з плином часу. Визначаючи це, суб'єкт господарювання має розглянути, який характер має обіцянка суб'єкта господарювання надати ліцензію клієнтові – надати йому:
- (а) право доступу до інтелектуальної власності суб'єкта господарювання, яка існує протягом періоду дії ліцензії; чи
 - (б) право на використання інтелектуальної власності суб'єкта господарювання, яка існує у певний момент часу, коли ця ліцензія надається.

Визначення характеру обіцянки суб'єкта господарювання

- Б57 [Вилучено]
- Б58 За своїм характером обіцянка суб'єкта господарювання при наданні ліцензії є обіцянкою надати право доступу до інтелектуальної власності суб'єкта господарювання, якщо виконуються всі перелічені далі критерії:
- (а) договір вимагає, або клієнт обґрунтовано очікує, що суб'єкт господарювання провадитиме діяльність, яка суттєво впливатиме на інтелектуальну власність, на яку клієнт має права (див. пункти Б59 та Б59А);
 - (б) через права, надані ліцензією, клієнт безпосередньо відчуває на собі будь-які позитивні чи негативні наслідки діяльності суб'єкта господарювання, визначені у пункті Б58 (а); та
 - (в) така діяльність не приводить до передачі товару або послуги клієнтові, коли вона відбувається (див. пункт 25).
- Б59 Чинниками, які можуть вказувати на те, що клієнт може обґрунтовано очікувати, що суб'єкт господарювання провадитиме діяльність, яка суттєво впливатиме на інтелектуальну власність, є,

зокрема, звичайна практика бізнесу суб'єкта господарювання, оприлюднена політика чи конкретні заяви. Хоча це і не є визначальним, існування спільного економічного інтересу (наприклад, роялті на основі продажів) у суб'єкта господарювання та клієнта, пов'язаного з інтелектуальною власністю, на яку клієнт має права, також може означати, що клієнт може обґрунтовано очікувати, що суб'єкт господарювання провадитиме таку діяльність.

B59A Діяльність суб'єкта господарювання суттєво впливає на інтелектуальну власність, на яку клієнт має права, якщо:

- (а) очікується, що ці види діяльності суттєво змінять форму (наприклад, дизайн або контент) або функціональність (наприклад, здатність виконувати функцію або завдання) інтелектуальної власності; або
- (б) здатність клієнта одержувати вигоду від інтелектуальної власності в основному отримується з такої діяльності або залежить від неї. Наприклад, вигода від бренду часто отримується з, або залежить від поточної діяльності суб'єкта, що підтримує або зберігає вартість інтелектуальної власності.

Відповідно, якщо інтелектуальна власність, на яку клієнт має права, має суттєву окремо взятую функціональність, значна частина вигоди від цієї інтелектуальної власності отримується з цієї функціональності. Отже, здатність клієнта отримувати вигоду від цієї інтелектуальної власності не буде значно залежати від діяльності суб'єкта господарювання, крім тих видів діяльності, що значно змінюють її форму чи функціональність. Типи інтелектуальної власності, що часто мають суттєву окремо взятую функціональність, включають програмне забезпечення, біологічні сполуки або лікарські форми, а також завершений мультимедійний контент (наприклад, фільми, телевізійні шоу та музичні записи).

B60 Якщо критерії, зазначені в пункті B58, виконуються, то суб'єкт господарювання обліковує обіцянку видати ліцензію як зобов'язання щодо виконання, яке задовольняється з плином часу, адже клієнт одночасно отримуватиме і споживатиме вигоду від діяльності суб'єкта господарювання щодо надання доступу до його інтелектуальної власності, коли така діяльність провадитиметься (див. пункт 35(a)). Щоб вибрати належний метод оцінки свого прогресу на шляху до повного задоволення свого зобов'язання щодо виконання для забезпечення доступу, суб'єкт господарювання повинен застосовувати пункти 39–45.

B61 Якщо критерії, зазначені в пункті B58, не виконуються, то обіцянка суб'єкта господарювання за своїм характером є обіцяркою надати право на використання інтелектуальної власності суб'єкта господарювання такою, як вона є (за формою та функціональністю) у момент часу, коли ліцензія надається замовнику. Це означає, що клієнт може направляти використання ліцензії та отримувати практично всі інші вигоди від ліцензії у момент часу, коли ліцензія надається. Суб'єкт господарювання обліковує обіцянку надати право на використання інтелектуальної власності суб'єкта господарювання як зобов'язання щодо виконання, що задовольняється у певний момент часу. Щоб визначити момент часу, у який ліцензія переходить до клієнта, суб'єкт господарювання застосовує пункт 38. Однак дохід від ліцензії, яка надає право на використання інтелектуальної власності суб'єкта господарювання, може бути визнаний лише після початку періоду, протягом якого клієнт може користуватися ліцензією та отримувати вигоду від неї. Наприклад, якщо період ліцензії на програмне забезпечення починає до того, як суб'єкт господарювання надасть (або зробить доступним в інший спосіб) клієнтові код, який дозволяє клієнту відразу ж використовувати це програмне забезпечення, суб'єкт господарювання не визнає дохід, доки такий код не буде наданий (чи стане доступним в інший спосіб).

B62 Визначаючи, чи надає ліцензія право доступу до інтелектуальної власності суб'єкта господарювання чи право на використання його інтелектуальної власності, суб'єкт господарювання не враховує такі чинники:

- (а) Обмеження часу, географічного регіону або використання – ці обмеження визначають атрибути обіцяної ліцензії, а не те, чи задовольняє суб'єкт господарювання своє зобов'язання щодо виконання у певний момент часу чи з плином часу.
- (б) Надані суб'єктом господарювання гарантії того, що він має дійсний патент на інтелектуальну власність і що він захищатиме цей патент від несанкціонованого використання – обіцянка захищати патентне право не є зобов'язанням щодо виконання, оскільки акт захисту патенту захищає вартість активів інтелектуальної власності суб'єкта господарювання та гарантує замовнику, що передана ліцензія відповідає специфікаціям ліцензії, обіцяним у договорі.

Роялті на основі продажів або на основі використання

- Б63 Незважаючи на вимоги пунктів 56–59, суб'єкт господарювання визнає дохід від роялті на основі продажів або на основі використання, обіцяний в обмін на ліцензію на інтелектуальну власність, тільки тоді, коли (або у міру того, як) відбудеться пізніша з таких подій:
- (а) здійснення подальшого продажу або використання; та
 - (б) зобов'язання щодо виконання, на яке розподіляється, повністю або частково, роялті на основі продажів або на основі використання, задоволене (або частково задоволене).
- Б63А Вимога щодо роялті на основі продажів або на основі використання в пункті Б63 застосовується, коли роялті стосуються лише ліцензії на інтелектуальну власність, або коли ліцензія на інтелектуальну власність є переважним елементом, до якого відноситься роялті (наприклад, ліцензія на інтелектуальну власність може бути переважним елементом, до якого відноситься роялті, коли суб'єкт господарювання має обґрунтоване очікування, що клієнт відніс значно більшу вартість на ліцензію, ніж на інші товари чи послуги, до яких відноситься роялті).
- Б63Б Коли вимога, зазначена в пункті Б63А, виконується, дохід від роялті на основі продажів або на основі використання повинен бути повністю визнаний відповідно до пункту Б63. Якщо вимога в пункті Б63А не виконується, то вимоги щодо змінної компенсації в пунктах 50-59 застосовуються до роялті на основі продажів або на основі використання

Угоди про продаж з подальшим викупом

- Б64 Угоди про продаж з подальшим викупом – це договір, за яким суб'єкт господарювання продає актив, а також обіцяє або має опціон (або у тому самому договорі, або в іншому договорі) на викуп цього активу. Викупленим активом може бути актив, який був спочатку проданий клієнту, актив, який є практично той самий, що і проданий клієнтові, або інший актив, компонентом якого є актив, спочатку проданий клієнтові.
- Б65 Загалом, угоди про продаж з подальшим викупом бувають трьох видів:
- (а) зобов'язання суб'єкта господарювання викупити актив (форвард);
 - (б) право суб'єкта господарювання викупити актив (опціон «кол»); та
 - (в) зобов'язання суб'єкта господарювання викупити актив на вимогу клієнта (опціон «пут»).

Форвард чи опціон «кол»

- Б66 Якщо суб'єкт господарювання має зобов'язання або право викупу активу (форвард або опціон «кол»), то клієнт не отримує контроль над активом, оскільки клієнт обмежений у своїй здатності направляти використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від нього, навіть якщо клієнт фізично володіє цим активом. Тому суб'єкт господарювання обліковує такий договір або як:
- а) оренду відповідно до МСФЗ 16 “Оренда”, якщо суб'єкт господарювання може або повинен викупити актив за суму, меншу, ніж початкова ціна продажу цього активу, окрім випадків, коли такий договір є частиною операції продажу або зворотної оренди. Якщо договір є частиною операції продажу або зворотної оренди, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати цей актив та визнає фінансове зобов'язання для будь-якої компенсації, отриманої від клієнта. Суб'єкт господарювання обліковує таке фінансове зобов'язання відповідно до МСФЗ 9.
 - (б) угоду про фінансування відповідно до пункту Б68, якщо суб'єкт господарювання може або повинен викупити актив за суму, яка дорівнює або більша, ніж початкова ціна продажу цього активу
- Б67 Порівнюючи ціну викупу з ціною продажу, суб'єкт господарювання має розглянути часову вартість грошей.
- Б68 Якщо угода про продаж з подальшим викупом є угодою про фінансування, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати актив та разом з тим визнає фінансове зобов'язання щодо будь-якої компенсації, отриманої від клієнта. Суб'єкт господарювання визнає різницю між сумою компенсації, отриманої від клієнта, та сумою компенсації, яка повинна бути виплачена клієнту у вигляді процентів і, якщо необхідно, як витрати на опрацювання та утримання (наприклад, страхування).
- Б69 Якщо термін реалізації опціону спливає і опціон лишився нереалізованим, то суб'єкт господарювання припиняє визнання зобов'язання та визнає дохід.

Опціон «пут»

- Б70 Якщо суб'єкт господарювання має зобов'язання викупити актив на вимогу клієнта (опціон «пут») за ціною, нижчою, ніж початкова ціна продажу цього активу, то суб'єкт господарювання має розглянути при укладенні договору, чи має клієнт сильний економічний стимул для реалізації такого права. Реалізація клієнтом такого права приводить до того, що клієнт насправді сплачує суб'єктові господарювання компенсацію за право використання зазначеного активу протягом певного періоду часу. Тому, якщо клієнт має сильний економічний стимул реалізувати це право, суб'єкт господарювання має обліковувати цю угоду як оренду відповідно до МСФЗ 16, окрім випадків, коли такий договір є частиною операції продажу або зворотної оренди. Якщо договір є частиною операції продажу або зворотної оренди, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати цей актив та визнає фінансове зобов'язання для будь-якої компенсації, отриманої від клієнта. Суб'єкт господарювання обліковує таке фінансове зобов'язання відповідно до МСФЗ 9.
- Б71 Щоб визначити, чи має клієнт сильний економічний стимул для реалізації свого права, суб'єкт господарювання має розглянути різні чинники, у тому числі співвідношення між ціною викупу та очікуваною ринковою вартістю активу на дату викупу та час до закінчення терміну реалізації права. Наприклад, якщо очікується, що ціна викупу значно перевищить ринкову вартість активу, то це може означати, що клієнт має сильний економічний стимул реалізувати опціон «пут».
- Б72 Якщо клієнт не має сильного економічного стимулу реалізувати своє право за ціною, нижчою, ніж початкова ціна продажу активу, то суб'єкт господарювання обліковує цю угоду так, ніби це був продаж продукту з правом повернення, як описано в пунктах Б20–Б27.
- Б73 Якщо ціна викупу активу дорівнює або вища, ніж початкова ціна продажу і більша, ніж очікувана ринкова вартість активу, то договір є фактично угодою про фінансування і, отже, його слід обліковувати, як описано в пункті Б68.
- Б74 Якщо ціна викупу активу дорівнює або вища, ніж початкова ціна продажу і менша або дорівнює очікуваній ринковій вартості активу, і клієнт не має сильного економічного стимулу для реалізації свого права, тоді суб'єкт господарювання обліковує цю угоду так, ніби це продаж продукту з правом повернення, як описано в пунктах Б20–Б27.
- Б75 Порівнюючи ціну викупу з ціною продажу, суб'єкт господарювання має врахувати часову вартість грошей.
- Б76 Якщо час реалізації опціону сплинув і опціон лишився нереалізованим, суб'єкт господарювання припиняє визнання зобов'язання і визнає дохід.

Угоди про реалізацію товару

- Б77 Якщо суб'єкт господарювання поставляє продукцію іншій стороні (наприклад, дилеру або дистриб'ютору) для продажу кінцевим споживачам, то суб'єкт господарювання має оцінити, чи отримує інша сторона контроль над продуктом у цей момент часу. Продукція, доставлена іншій стороні, може зберігатися відповідно до угоди про реалізацію товару, якщо ця інша сторона не отримала контроль над продукцією. Відповідно, суб'єкт господарювання не визнає доходу, здійснивши поставку продукції іншій стороні, якщо поставлена продукція утримується для реалізації.
- Б78 Показниками того, що дана угода є угодою про реалізацію, є, зокрема, таке:
- (а) продукція контролюється суб'єктом господарювання, доки не відбувається визначена подія, наприклад, продаж продукції клієнтові дилера, або доки не спливе визначений термін;
 - (б) суб'єкт господарювання може вимагати повернення продукції або передачі продукції третій особі (наприклад, іншому дилеру); та
 - (в) дилер не має безумовного зобов'язання заплати за продукцію (хоча він може бути зобов'язаний внести певну суму).

Угоди про зберігання та продаж

- Б79 Угода про зберігання та продаж це договір, за яким суб'єкт господарювання виставляє клієнту рахунок за продукт, але суб'єкт господарювання зберігає фізичне володіння продуктом, доки він не буде переданий клієнтові у якийсь момент часу в майбутньому. Наприклад, клієнт може вимагати від суб'єкта господарювання укладення такого договору через відсутність у клієнта вільного місця для продукту або через затримки у виробничих графіках клієнта.
- Б80 Суб'єкт господарювання має визначити, коли він задовольняє його виконання зобов'язання з передачі продукту шляхом оцінки, коли клієнт отримує контроль над цим продуктом (див пункт 38). Для

деяких договорів, контроль передається або коли продукція поставляється на територію замовника або коли продукція відвантажується, залежно від умов договору (в тому числі умов доставки та відвантаження). Однак у деяких договорах клієнт може отримати контроль над продукцією навіть при тому, що ця продукція залишається у фізичному володінні суб'єкта господарювання. У такому випадку клієнт спроможний направляти використання продукції та отримувати практично всі інші вигоди від продукції, навіть якщо він вирішив не реалізувати свого права на фізичне володіння цією продукцією. Отже, суб'єкт господарювання не контролює продукції – він надає клієнтові послуги зберігання активу клієнта.

- Б81 Додатково до застосування вимог пункту 38, для того, щоб клієнт отримав контроль над продукцією в угоді про зберігання та продаж, необхідно, щоб виконувалися всі наведені далі критерії:
- (а) причина укладення угоди про зберігання та продаж має бути суттєвою (наприклад, клієнт звернувся з проханням укласти таку угоду);
 - (б) продукція повинна бути ідентифікованою окремо, як така, що належить клієнтові;
 - (в) продукція у даний час має бути готовою для фізичної передачі клієнту; та
 - (г) суб'єкт господарювання не може мати можливості використовувати продукцію або направляти її іншому клієнту.
- Б82 Якщо суб'єкт господарювання визнає дохід від продажу продукції на підставі угоди про зберігання та продаж, то він має розглянути, чи залишилися у нього зобов'язання щодо виконання (наприклад, стосовно послуг зберігання) відповідно до пунктів 22–30, на які суб'єкт господарювання має розподілити частину ціни операції відповідно до пунктів 73–86.

Прийняття активу клієнтом

- Б83 Відповідно до пункту 38(д), прийняття активу клієнтом може вказувати на те, що клієнт отримав контроль над активом. Положення про прийняття активу клієнтом дозволяють клієнту скасувати договір або вимагати від суб'єкта господарювання вжити відповідних заходів, якщо товар або послуга не відповідає узгодженій специфікації. Суб'єкт господарювання має враховувати такі положення, оцінюючи момент часу, коли клієнт отримує контроль над товаром або послугою.
- Б84 Якщо суб'єкт господарювання може об'єктивно визначити, що контроль над товаром або послугою був переданий клієнтові відповідно до специфікацій, узгоджених у договорі, то прийняття клієнтом є формальністю, яка не вплине на визначення суб'єктом господарювання моменту часу, коли клієнт отримує контроль над товаром або послугою. Наприклад, якщо положення про прийняття клієнтом ґрунтуються на виконанні умови щодо визначеного розміру чи ваги, суб'єкт господарювання зможе визначити, чи виконуються ці критерії, до отримання підтвердження про прийняття клієнтом. Досвід роботи суб'єкта господарювання з договорами щодо подібних товарів або послуг може надати докази того, що товар або послуга надані клієнтові відповідно до узгоджених специфікацій у договорі. Якщо дохід від звичайної діяльності визнається до прийняття клієнтом, то суб'єкт господарювання все одно має розглянути, чи залишилися інші зобов'язання щодо виконання (наприклад, встановлення обладнання) та оцінити, чи обліковувати їх окремо.
- Б85 Однак, якщо суб'єкт господарювання не може об'єктивно визначити, що товар або послуга надані клієнтові відповідно до узгоджених у договорі специфікацій, то суб'єкт господарювання не зможе дійти висновку, що клієнт отримав контроль, доки суб'єкт господарювання не отримає підтвердження прийняття клієнтом. Причина цього полягає у тому, що за таких обставин суб'єкт господарювання не може визначити, що клієнт має можливість направляти використання товару або послуги та отримати практично всі інші вигоди від товару або послуги.
- Б86 Якщо суб'єкт господарювання поставляє продукти клієнту для випробування та оцінки, а клієнт не брав на себе зобов'язання сплатити будь-яку компенсацію до закінчення періоду випробування, то контроль над продуктом не переходить до клієнта, доки або клієнт не прийме товар або доки не сплине період випробування.

Розкриття інформації про дезагрегований дохід від звичайної діяльності

- Б87 Пункт 114 вимагає, щоб суб'єкт господарювання здійснював дезагрегацію доходу від договорів з клієнтами за категоріями, які відображають, як природа, обсяг, час і невизначеність доходу від звичайної діяльності та грошових потоків впливають на економічні чинники. Отже, рівень деталізації доходу для цілей даного розкриття залежить від фактів і обставин, що стосуються договорів суб'єкта господарювання з клієнтами. Деяким суб'єктам господарювання, можливо, необхідно буде

використати більше ніж один тип категорії для досягнення мети, поставленої в пункті 114 щодо дезагрегації доходу. Інші суб'єкти господарювання можуть досягти зазначеної мети, користуючись лише одним типом категорії для дезагрегації доходу.

- Б88 Вибираючи тип категорії (або категорій), щоб використати при дезагрегації доходу, суб'єкт господарювання має розглянути, як інформація про дохід суб'єкта господарювання була представлена для інших цілей, у тому числі в:
- (а) розкриттях інформації, поданих не у фінансовій звітності (наприклад, в релізах про доходи, річних звітах та презентаціях інвесторам);
 - (б) інформації, яку регулярно аналізує головна особа, яка приймає рішення з операційних питань, для оцінки фінансової діяльності операційних сегментів; та
 - (в) іншій інформації, подібній до типів інформації, зазначених у пункті Б88 (а) і (б), і що використовується суб'єктом господарювання або користувачами фінансової звітності суб'єкта господарювання для оцінки фінансових результатів суб'єкта господарювання або для прийняття рішень про розподіл ресурсів.
- Б89 Приклади можливих доречних категорій:
- (а) тип товару або послуги (наприклад, основні виробничі лінії);
 - (б) географічний регіон (наприклад, країна або регіон);
 - (в) ринок або тип клієнта (наприклад, державні та недержавні клієнти);
 - (г) тип договору (наприклад, договори з фіксованою ціною та договори з оплатою робочого часу та витрат на матеріали);
 - (ґ) тривалість договору (наприклад, короткострокові і довгострокові договори);
 - (д) час передачі товарів або послуг (наприклад, дохід від товарів або послуг, переданих клієнтам у певний момент часу, і дохід від реалізації товарів або послуг, переданих з плином часу); та
 - (е) канали продажу (наприклад, товари, які продаються безпосередньо клієнтам, і товари, які продаються через посередників).

Додаток В

Дата набрання чинності та перехід

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту і має таку саму силу, що й інші частини Стандарту.

Дата набрання чинності

- В1 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до періодів річної звітності, які починаються 1 січня 2018 року або пізніше. Застосування до більш ранніх періодів дозволено. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт достроково, то він має розкривати цей факт.
- В1А МСФЗ 16 “Оренда”, випущений у січні 2016 року, змінив пункти 5, 97, Б66 та Б70. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни якщо він застосовує МСФЗ 16.
- В1Б *Роз'ясненням до МСФЗ 15* “Дохід від договорів з клієнтами”, випущеним у квітні 2016 р. змінено пункти 26, 27, 29, Б1, Б34-Б38, Б52-Б53, Б58, В2, В5 та В7, вилучено пункт Б57 і додано пункти Б34А, Б35А, Б35Б, Б37А, Б59А, Б63А, Б63Б, В7А і В8А. Суб'єктові господарювання слід застосовувати ці поправки до річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2018 року або після цієї дати. Застосування до більш ранніх періодів. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він повинен розкривати цей факт.
- В1В МСФЗ 17, випущений в травні 2017, змінив пункт 5. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 17.

Перехідні положення

- В2 Для цілей вимог щодо переходу, викладених у пунктах В3–В8А

- (a) датою первісного застосування є початок звітного періоду, у якому суб'єкт господарювання уперше застосує цей Стандарт; та
- (б) завершений договір це договір, за яким суб'єкт господарювання передав усі товари або послуги, ідентифіковані відповідно до МСБО 11 “Будівельні контракти”, МСБО 18 “Дохід” та відповідних Тлумачень.
- В3** Суб'єкт господарювання застосує цей Стандарт, користуючись одним з двох таких методів:
- (a) ретроспективно до кожного попереднього звітного періоду, поданого відповідно до МСБО 8 “Облік політик, зміни в облікових оцінках та помилки”, з урахуванням прийомів, зазначених в пункті В5; або
- (б) ретроспективно з кумулятивним ефектом первісного застосування цього Стандарту, визнаним на дату первісного застосування відповідно до пунктів В7–В8.
- В4** Незважаючи на вимоги пункту 28 МСБО 8, коли цей Стандарт застосовується вперше, суб'єктові господарювання потрібно подати лише кількісну інформацію, якою вимагає пункт 28(д) МСБО 8 для річного періоду, який безпосередньо передує першому річному періоду, до якого цей Стандарт застосовується (“період, який безпосередньо передує даному періоду”), і лише якщо суб'єкт господарювання застосує цей Стандарт ретроспективно відповідно до підпункту В3(а). Суб'єкт господарювання може також подати цю інформацію для поточного періоду або попередніх порівняльних періодів, але він не зобов'язаний цього робити.
- В5** При ретроспективному застосуванні цього Стандарту згідно з пунктом В3(а) суб'єкт господарювання може скористатись одним або кількома зазначеними нижче практичними прийомами:
- (a) для завершених договорів суб'єктові господарювання немає потреби перераховувати договори, які:
- (i) починаються та закінчуються в межах одного й того самого річного звітного періоду;
- (ii) є завершеними договорами на початку найбільш раннього поданого періоду;
- (б) для завершених договорів, які передбачають змінну компенсацію, суб'єкт господарювання може використати ціну операції на дату завершення договору, а не оцінювати розміри змінної компенсації в зіставних звітних періодах;
- (в) для договорів, що зазнали модифікації до початку найбільш раннього поданого періоду, суб'єктові господарювання немає потреби перераховувати договір ретроспективно у зв'язку з такими модифікаціями договору згідно з пунктами 20–21. Замість цього суб'єкт господарювання відображає сукупний ефект усіх модифікацій, що відбуваються до початку найбільш раннього поданого періоду, під час:
- (i) ідентифікації виконаних та невиконаних зобов'язань щодо виконання;
- (ii) визначення ціни операції; та
- (iii) віднесенні ціни операції на виконані та невиконані зобов'язання щодо виконання;
- (г) для всіх звітних періодів, відображених до дати першого застосування, суб'єктові господарювання немає потреби в розкритті величини ціни операції, віднесеної на залишок зобов'язань щодо виконання, та в поясненні того, коли суб'єкт господарювання очікує визнання цієї величини як доходу (див. пункт 120).
- В6** При використанні суб'єктом господарювання будь-якого з практичних прийомів, описаних у пункті В5, суб'єкт господарювання застосує відповідний прийом послідовно до всіх договорів відображених у всіх звітних періодах. Крім того, суб'єкт господарювання має розкривати всю інформацію, зазначену нижче:
- (a) прийоми, які було використано; та
- (б) кількісну оцінку ефекту застосування кожного з цих прийомів, наскільки це є обґрунтовано можливим.
- В7** Якщо суб'єкт господарювання вирішує застосовувати цей Стандарт ретроспективно згідно з пунктом В3(б), то суб'єкт господарювання визнає кумулятивний ефект першого застосування цього Стандарту як коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду (або, залежно від ситуації, іншого компоненту власного капіталу) за річний звітний період, що включає в себе дату першого застосування. Згідно з цим методом переходу суб'єкт господарювання може ухвалити рішення застосовувати цей Стандарт ретроспективно лише до договорів, які не є завершеними договорами на дату першого застосування (наприклад, на 1 січня 2018 року для суб'єкта господарювання, у якого рік закінчується 31 грудня).

- В7А Суб'єкт господарювання, що застосовує цей Стандарт ретроспективно згідно з пунктом В3(б), також може використати практичний прийом, описаний у пункті В5(в), або:
- (а) до всіх модифікацій договорів, що відбуваються до початку найбільш раннього поданого періоду; або
 - (а) до всіх модифікацій договорів, що відбуваються до дати першого застосування.
- Якщо суб'єкт господарювання використовує цей практичний прийом, суб'єкт господарювання застосовує цей прийом послідовно до всіх договорів і має розкривати інформацію, передбачену пунктом В6.
- В8 Для звітних періодів, що включають у себе дату першого застосування, суб'єкт господарювання здійснює розкриття обох зазначених нижче додаткових відомостей, якщо цей Стандарт застосовується ретроспективно згідно з пунктом В3(б):
- (а) суми, на яку кожна стаття фінансової звітності змінюється в поточному звітному періоді через застосування цього Стандарту в порівнянні з МСБО 11, МСБО 18 і відповідних Тлумачень, які діяли до здійснення змін; і
 - (б) пояснення причин значних змін, зазначених у В8(а).
- В8А Суб'єкт господарювання застосовує *Роз'яснення до МСФЗ 15* (див. пункт В1Б) ретроспективно відповідно до МСБО 8. Застосовуючи зміни ретроспективно, суб'єкт господарювання застосовує зміни так, ніби їх було внесено до МСФЗ 15 на дату першого застосування. Отже, суб'єкт господарювання не застосовує змін до звітних періодів або договорів, до яких вимоги МСФЗ 15 не застосовуються відповідно до пунктів В2–В8. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 15 згідно з пунктом В3(б) лише до договорів, що не є завершеними договорами на дату першого застосування, то суб'єкт не здійснює перерахунку завершених договорів на дату першого застосування МСФЗ 15 для врахування ефектів цих змін.

Посилання на МСФЗ 9

- В9 Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт, але ще не застосовує МСФЗ 9 “*Фінансові інструменти*”, то будь-яке посилання у цьому Стандарті на МСФЗ 9 слід вважати посиланням на МСБО 39 “*Фінансові інструменти: визнання та оцінка*”.

Вилучення з інших Стандартів

- В10 Цей Стандарт замінює такі Стандарти:
- (а) МСБО 11 “*Будівельні контракти*”;
 - (б) МСБО 18 “*Дохід*”;
 - (в) КТМФЗ 13 “*Програми лояльності клієнта*”;
 - (г) КТМФЗ 15 “*Угоди про будівництво об'єктів нерухомості*”;
 - (г) КТМФЗ 18 “*Передача активів від клієнтів*”;
 - (д) ПКТ-31 “*Дохід: бартерні операції, пов'язані з рекламними послугами*”.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 16

Оренда

Мета

- 1 **Цей стандарт встановлює принципи визнання, оцінки, подання *оренди* та розкриття інформації про неї. Мета полягає у тому, щоб забезпечити надання *орендарями* та *орендодавцями* доречної інформації у такий спосіб, щоб ці операції були подані достовірно. На основі цієї інформації користувачі фінансової звітності можуть оцінити вплив оренди на фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання.**
- 2 Застосовуючи цей стандарт, суб'єкт господарювання має брати до уваги всі умови та терміни *договорів* та всі відповідні факти й обставини. Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт послідовно й узгоджено до договорів з подібними характеристиками та за подібних обставин.

Сфера застосування

- 3 Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до всіх видів оренди, включає оренду *активів з права користування в суборенду*, крім:
 - (а) орендних договорів на розвідування або використання корисних копалин, нафти, природного газу та подібних невідновлювальних ресурсів;
 - (б) оренди біологічних активів, що належать до сфери застосування МСБО 41 *Сільське господарство*, утримуваних орендарем;
 - (в) послуг за угодами про концесію, що належать до сфери застосування КТМФЗ 12 *Послуги за угодами про концесію*;
 - (г) ліцензійних договорів щодо інтелектуальної власності, наданих орендодавцем, які належать до сфери застосування МСФЗ 15 *Дохід від договорів з клієнтами*; та
 - (г) прав, утримуваних орендарем за ліцензійними договорами, що належать до сфери застосування МСБО 38 *Нематеріальні активи* на такі види продукції, як кінофільми, відеозаписи, п'єси, рукописи, патенти й авторські права
- 4 Орендар може, але не зобов'язаний, застосовувати цей стандарт до оренди нематеріальних активів, окрім тих, що зазначені в пункті 3(г).

Звільнення від визнання (пункти Б3–Б8)

- 5 Орендар може вирішити не застосовувати вимоги пунктів 22–49 до:
 - (а) *короткострокової оренди*; та
 - (б) оренди, за якою *базовий актив* є малоцінним (як описано в пунктах Б3–Б8).
- 6 Якщо орендар вирішує не застосовувати вимоги пунктів 22–49 до короткострокової оренди чи оренди, за якою базовий актив є малоцінним, то орендар визнає *орендні платежі*, пов'язані з такою орендою, як витрати на прямолінійній основі протягом *строку оренди* або на іншій систематичній основі. Орендар застосовує іншу систематичну основу, якщо така основа більше відображає модель отримання вигоди орендарем.
- 7 Якщо орендар обліковує короткострокову оренду, застосовуючи пункт 6, то він вважає цю оренду новою орендою для цілей цього стандарту, якщо
 - (а) відбулася *модифікація оренди*; або
 - (б) сталася будь-яка зміна строку оренди (наприклад, орендар скористався можливістю, яка раніше не була включена у його визначення строку оренди).
- 8 Вибір щодо короткострокової оренди здійснюється за класом базового активу з яким пов'язане право на використання. Клас базового активу – це група базових активів що мають подібну природу та використання в діяльності суб'єкта господарювання. Вибір щодо оренди, для якої базовий актив є малоцінним, може бути здійснений для кожного окремого випадку оренди.

Ідентифікація оренди (пункти Б9–Б33)

- 9 На початку дії договору суб'єкт господарювання має оцінити чи є договір орендою, або чи містить договір оренду. Договір є, чи містить оренду, якщо договір передає право контролювати користування ідентифікованим активом протягом певного періоду часу в обмін на компенсацію. Пункти Б9–Б31 визначають керівництво при визначенні договору як договору оренди або як договору, який включає оренду.
- 10 Період часу може бути описаний у термінах обсягу використання ідентифікованого активу (наприклад, кількість одиниць продукції, для виробництва яких буде використана певна одиниця обладнання).
- 11 Суб'єкт господарювання проводить повторну оцінку договору чи є договір орендою, або чи містить договір оренду, лише якщо змінюються умови договору.

Розмежування компонентів договору

- 12 Для договору, який є, або містить оренду, суб'єкт господарювання обліковує кожний компонент оренди в договорі, як оренду окремо від компонентів що не пов'язані з орендою цього договору, окрім випадків, коли суб'єкт господарювання застосовує практичний прийом, описаний в пункті 15. У пунктах Б32–Б33 викладено керівництво щодо розмежування компонентів договору.

Орендар

- 13 Для договору, який містить компонент оренди, а також один або більше додаткових компонентів оренди і або, що не пов'язані з орендою орендар розподіляє компенсацію, передбачену в договорі, на кожний компонент оренди на підставі відносної окремо взятої ціни компонента оренди та агрегованої окремо взятої ціни компонентів, що не пов'язані з орендою.
- 14 Відносна окремо взята ціна компонентів оренди та, що не пов'язані з орендою визначається на основі ціни, яку орендодавець або подібний постачальник стягував би з суб'єкта господарювання за цей компонент або подібний компонент окремо. Якщо наявну окрему взятую ціну знайти неможливо, то орендар складає оцінку окремо взятої ціни, максимально використовуючи наявну інформацію.
- 15 Як практичний прийом, орендар може вирішити, за класом базового активу, не розмежовувати компоненти що не пов'язані з орендою та оренди, а натомість обліковувати кожний компонент оренди та будь-які пов'язані з ним компоненти, що не пов'язані з орендою як єдиний компонент оренди. Орендар не може застосовувати цей практичний прийом до вбудованих похідних інструментів, які відповідають критеріям, викладеним у пункті 4.3.3 МСФЗ 9 *Фінансові інструменти*.
- 16 Окрім випадків застосування практичного прийому, описаного в пункті 15, орендар обліковує компоненти, що не пов'язані з орендою із застосуванням інших застосованих стандартів.

Орендодавець

- 17 Для договору, який містить компонент оренди та один або більше додаткових компонентів оренди або, що не пов'язані з орендою, орендодавець розподіляє компенсацію, передбачену в договорі, застосовуючи пункти 73–90 МСФЗ 15.

Строк оренди (пункти Б34–Б41)

- 18 Суб'єкт господарювання визначає строк оренди, як невідомий період оренди разом з обома такими періодами:
- (а) періодами, які охоплюються можливістю продовження оренди у випадку, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість; та
 - (б) періодами, які охоплюються можливістю припинити дію оренди, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він не реалізує таку можливість.
- 19 Оцінюючи, чи є орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він скористається можливістю продовжити оренду чи не скористається можливістю припинити дію оренди, суб'єкт господарювання має брати до уваги всі відповідні факти та обставини, які створюють економічний стимул для орендаря скористатися можливістю продовжити оренду чи не скористатися можливістю припинити дію оренди, як описано в пунктах Б37–Б40.

- 20 Орендар здійснює повторну оцінку того, що він обґрунтовано впевнений у тому, що він скористається можливістю продовжити оренду чи не скористається можливістю припинити дію оренди, після того, як сталася значуща подія або значуща зміна обставин, яка:
- (а) є у межах контролю орендаря; та
 - (б) впливає на те, чи є орендар обґрунтовано впевненим у тому, що він скористається можливістю, яка раніше не була включена у його визначення строку оренди, або не скористається можливістю, яка раніше була включена у його визначення строку оренди (як описано в пункті Б41).
- 21 Суб'єкт господарювання переглядає строк оренди, якщо сталася зміна невідомного періоду оренди. Для прикладу, невідомий-період оренди зміниться, якщо:
- (а) орендар скористається можливістю, яка раніше не була включена при визначенні суб'єктом господарювання строку оренди;
 - (б) орендар не скористається можливістю, яка раніше була включена при визначенні суб'єктом господарювання строку оренди;
 - (в) сталася подія, яка за договором зобов'язує орендаря скористатися можливістю, яка раніше не була включена при визначенні суб'єктом господарювання строку оренди; або
 - (г) сталася подія, яка за договором забороняє орендарю скористатися можливістю, яка раніше була включена у при визначенні суб'єктом господарювання строку оренди.

Орендар

Визнання

- 22 На дату початку оренди орендар визнає актив з права користування та орендні зобов'язання.

Оцінка

Первісна оцінка

Первісна оцінка активу з права користування

- 23 На дату початку оренди орендар оцінює актив з права користування за собівартістю.
- 24 Собівартість активу з права користування складається з:
- (а) суми первісної оцінки орендного зобов'язання, як описано в пункті 26;
 - (б) будь-яких орендних платежів, здійснених на, або до дати початку оренди, за вирахуванням отриманих *стимулів до оренди*;
 - (в) будь-які *первісні прямі витрати*, понесені орендарем; та
 - (г) оцінку витрат, які будуть понесені орендарем у процесі демонтажу та переміщення базового активу, відновлення місця, на якому він розташований, або відновлення базового активу до стану, що вимагається умовами оренди, окрім випадків, коли такі витрати здійснюються з метою виробництва запасів. Орендар несе зобов'язання за такими витратами або до дати початку оренди, або внаслідок використання базового активу протягом певного періоду.
- 25 Орендар визнає витрати, описані в пункті 24(г), як частину собівартості активу з права користування тоді, коли він відображає зобов'язання за цими витратами. Щодо витрат, понесених протягом певного періоду внаслідок використання активу з права користування для виробництва запасів протягом такого періоду, орендар застосовує МСБО 2 *Запаси*. Зобов'язання щодо таких витрат, які обліковують із застосуванням цього стандарту або МСБО 2, визнають та оцінюють із застосуванням МСБО 37 *Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи*.

Первісна оцінка орендного зобов'язання

- 26 На дату початку оренди орендар оцінює орендні зобов'язання за теперішньою вартістю орендних платежів, не сплачених на таку дату. Орендні платежі слід дисконтувати,

застосовуючи *припустиму ставку відсотка в оренді*, якщо таку ставку можна легко визначити. Якщо таку ставку не можна легко визначити, то орендар застосовує *ставку додаткових запозичень орендаря*.

- 27 На дату початку оренди орендні платежі, включені в оцінку орендного зобов'язання, складаються з вказаних далі платежів за право використання базового активу протягом строку оренди, які не були сплачені на дату початку оренди:
- (а) *фіксовані платежі* (в тому числі по суті фіксовані платежі, як описано в пункті Б42), за вирахуванням будь-яких стимулів до оренди, що підлягають отриманню.
 - (б) *зміні орендні платежі*, які залежать від індексу чи ставки, первісно оцінені з використанням такого індексу чи ставки на дату початку оренди (як описано в пункті 28);
 - (в) сум, що, як очікується, будуть сплачені орендарем за *гарантіями ліквідаційної вартості*; г) ціну виконання можливості придбання, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він скористається такою можливістю (оцінену з урахуванням чинників, описаних у пунктах Б37–Б40); та
 - (г) платежі в рахунок штрафів за припинення оренди, якщо строк оренди відображає реалізацію орендарем можливості припинення оренди.
- 28 Змінні орендні платежі, що залежать від індексу або ставки, описаних у пункті 27б), включають, наприклад, платежі, пов'язані з індексом споживчих цін, платежі, пов'язані з еталонною ставкою відсотка (такою як LIBOR), або платежами, які змінюються зі змінами ринкових орендних ставок.

Подальша оцінка

Подальша оцінка активу з права користування

- 29 Після дати початку оренди орендар оцінює актив з права користування, застосовуючи модель собівартості, окрім випадків, коли він застосовує будь-яку з моделей оцінки, описаних в пунктах 34 та 35.

Модель собівартості

- 30 Щоб застосувати модель собівартості, орендар оцінює актив з права користування за собівартістю
- (а) з вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків внаслідок зменшення корисності; та
 - (б) з коригуванням на будь-яку переоцінку орендного зобов'язання, зазначеним в пункті 36(в).
- 31 Орендар, нараховуючи амортизацію активу з права користування, повинен застосувати вимоги щодо амортизації МСБО 16 *Основні засоби*, з урахуванням вимоги пункту 32.
- 32 Якщо оренда передає право власності на базовий актив орендарю наприкінці строку оренди або якщо собівартість активу з права користування відображає той факт, що орендар скористається можливістю його придбати, то орендар має амортизувати актив з права користування від дати початку оренди і до кінця *строку корисного використання* базового активу. В інших випадках орендар має амортизувати актив з права користування з дати початку оренди до більш ранньої з двох таких дат: кінець *строку корисного використання* активу з права користування та кінець строку оренди.
- 33 Щоб визначити, чи зменшилась корисність активу з права користування, та для обліку будь-яких збитків унаслідок зменшення корисності, орендар застосовує МСБО 36 *Зменшення корисності активів*.

Інші моделі оцінки

- 34 Якщо орендар застосовує щодо своєї інвестиційної нерухомості модель справедливої вартості, описану в МСБО 40 *Інвестиційна нерухомість* то він також застосовує цю модель справедливої вартості до активів з права користування, які відповідають визначенню інвестиційної нерухомості, описану в МСБО 40.
- 35 Якщо активи з права користування пов'язані з класом основних засобів, до яких орендар застосовує модель переоцінки, описану в МСБО 16, то орендар може вибрати можливість застосувати таку модель переоцінки до всіх активів з права користування, які пов'язані з таким класом основних засобів.

Подальша оцінка орендного зобов'язання

- 36 Після дати початку оренди орендар оцінює орендне зобов'язання,
- (а) збільшуючи балансову вартість з метою відобразити процент за орендним зобов'язанням;
 - (б) зменшуючи балансову вартість з метою відобразити здійснені орендні платежі; та
 - (в) переоцінюючи балансову вартість з метою відобразити будь-які переоцінки або модифікації оренди, вказані в пункті 39–46, або з метою відобразити переглянуті по суті фіксовані орендні платежі (див. пункт Б42).
- 37 Процентом за орендним зобов'язанням у кожному періоді протягом строку оренди є сума, яка продукує постійну періодичну ставку відсотка за відповідним залишком орендного зобов'язання. Періодична ставка відсотка це ставка дисконту, описана в пункті 26, або, якщо це може бути застосовано, – переглянута ставка дисконту, описана в пункті 41, пункті 43 або пункті 45(в).
- 38 Після дати початку оренди орендар визнає у прибутку або збитку – окрім випадків, коли ці витрати включаються в балансову вартість іншого активу, застосовуючи інші відповідні стандарти, – такі обидві складові:
- (а) проценти за орендним зобов'язанням; та
 - (б) змінні орендні платежі, не включені в оцінку орендного зобов'язання у тому періоді, у якому сталася подія чи умови, які спричинили здійснення таких платежів.

Переоцінка орендного зобов'язання

- 39 Після дати початку оренди орендар, щоб переоцінити орендне зобов'язання з метою відображення змін орендних платежів, застосовує пункти 40–43. Орендар визнає суму переоцінки орендного зобов'язання як коригування активу з права користування. Однак якщо балансова вартість активу з права користування зменшилася до нуля і відбувається подальше зменшення оцінки орендного зобов'язання, то орендар визнає будь-яку решту суми переоцінки у прибутку або збитку.
- 40 Орендар переоцінює орендне зобов'язання, дисконтуючи переглянуті орендні платежі з використанням переглянутої ставки дисконту, якщо виконується будь-яка з таких двох умов:
- (а) змінився строк оренди, як описано у пунктах 20-21. Орендар визначає переглянуті орендні платежі на основі переглянутого строку оренди; або
 - (б) змінилася оцінка можливості придбання базового активу оцінена з урахуванням подій та обставин, як описано у пунктах 20–21, у контексті можливості придбання. Орендар має визначити переглянуті орендні платежі з метою відобразити зміну сум, що мають бути сплачені у разі використання можливості придбання.
- 41 Застосовуючи пункт 40, орендар визначає переглянуту ставку дисконту як припустиму ставку відсотка в оренді на решту строку оренди, якщо таку ставку можна легко визначити, або як ставку додаткових запозичень орендаря на дату переоцінки, якщо припустиму ставку відсотка в оренді не можна легко визначити.
- 42 Орендар переоцінює орендне зобов'язання шляхом дисконтування переглянутих орендних платежів, якщо або
- (а) змінилися суми, що, як очікується, будуть сплачені за гарантією ліквідаційної вартості. Орендар визначає переглянуті орендні платежі з метою відобразити зміну сум, що, як очікується, будуть сплачені за гарантією ліквідаційної вартості;
- або
- (б) змінилися майбутні орендні платежі внаслідок зміни індексу або ставки, які були використані для визначення таких платежів; в тому числі, наприклад, зміна з метою відобразити зміни ринкових орендних ставок після перегляду ринкових орендних умов. Орендар переоцінює орендне зобов'язання з метою відобразити ці переглянуті орендні платежі лише тоді, коли змінилися грошові потоки (тобто, коли починає діяти коригування орендних платежів). Орендар має визначити переглянуті орендні платежі для решти строку оренди на основі переглянутих договірних платежів.
- 43 Застосовуючи пункт 42, орендар має використовувати незмінену ставку дисконту, окрім випадку, коли зміна орендних платежів сталася внаслідок зміни плаваючих ставок відсотка. У таких випадках орендар має застосовувати переглянуту ставку дисконту, яка відображає зміни ставки відсотка.

Модифікації оренди

- 44 Орендар обліковує модифікацію оренди як окрему оренду, якщо виконуються обидві такі умови:
- (а) модифікація розширює сферу дії оренди, додаючи право на використання одного або більшої кількості базових активів; та
 - (б) компенсація за оренду зростає на суму, зіставну з окремо взятою ціною розширення сфери дії оренди, та відповідними коригуваннями такої окремо взятої ціни з метою відображення обставин конкретного договору.
- 45 Стосовно модифікації оренди, яка не обліковується як окрема оренда, на *дату набрання чинності модифікацією оренди* орендар
- (а) розподіляє компенсацію, зазначену у модифікованому договорі, застосовуючи пункти 13–16;
 - (б) визначає строк оренди модифікованої оренди, застосовуючи пункти 18–19; та
 - (в) переоцінює орендне зобов'язання шляхом дисконтування переглянутих орендних платежів за допомогою переглянутої ставки дисконту. Переглянута ставка дисконту визначається як припустима ставка відсотка в оренді, для решти строку оренди, якщо таку ставку легко визначити, або, як ставка додаткових запозичень орендаря на дату набрання чинності модифікацією оренди, якщо припустиму ставку відсотка в оренді, не можна легко визначити.
- 46 Стосовно модифікації оренди, яка не обліковується як окрема оренда, орендар обліковує переоцінку орендного зобов'язання шляхом:
- (а) зменшення балансової вартості активу з права користування для відображення часткового або повного припинення оренди для модифікацій оренди, які зменшують сферу дії оренди. Орендар визнає у прибутку або збитку будь-який прибуток або збиток, пов'язаний з частковим або повним припиненням такої оренди.
 - (б) здійснення відповідного коригування активу з права користування для всіх інших модифікацій оренди.
- 46А Орендар може застосувати практичний прийом у формі рішення не проводити оцінку того, чи є поступка з оренди, що відповідає умовам, наведеним у пункті 46Б, модифікацією оренди. Орендар, що приймає таке рішення, обліковує будь-яку зміну орендних платежів, зумовлену поступкою з оренди, в той самий спосіб, у який він обліковував би зміну із застосуванням цього Стандарту, якби зазначена зміна не являла собою модифікації оренди.
- 46Б Практичний прийом, описаний у пункті 46А, застосовується лише до поступок з оренди, що мають місце як безпосередній наслідок пандемії «сovid-19», і лише в разі дотримання всіх наведених далі умов:
- (а) зміни орендних платежів призводять до перегляду компенсації за оренду, що в основному є такою самою, що й компенсація за оренду безпосередньо напередодні зміни, або меншою за неї;
 - (б) будь-яка зміна орендних платежів впливає лише на платежі, що первісно належали до сплати 30 червня 2022 року або раніше (наприклад, поступка з оренди відповідатиме цій умові, якщо вона зумовлює зменшення орендних платежів до 30 червня 2022 року або раніше та збільшує орендні платежі за період після 30 червня 2022 року); та
 - (в) суттєвих змін в інших умовах оренди не відбувається.

Подання

- 47 Орендар або подає у звіті про фінансовий стан, або розкриває у примітках
- (а) активи з права користування окремо від інших активів. Якщо орендар не подає активи з права користування окремо у звіті про фінансовий стан, то він
 - (i) включає активи з права користування у той самий рядок, у якому відповідні базові активи подавалися б, якби вони були власністю орендаря; та
 - (ii) розкриває інформацію про те, у які рядки звіту про фінансовий стан включені такі активи з права користування.
 - (б) орендне зобов'язання окремо від інших зобов'язань. Якщо орендар не подає орендне зобов'язання окремо у звіті про фінансовий стан, то він розкриває інформацію про те, у які рядки звіту про фінансовий стан включені такі зобов'язання.

- 48 Вимоги пункту 47(а) не застосовуються до активів з права користування, які відповідають визначенню інвестиційної нерухомості та відображаються в звіті про фінансовий стан як інвестиційна нерухомість.
- 49 У звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід орендар має подати процентні витрати за зобов'язанням з оренди окремо від амортизаційних відрахувань за актив з права користування. Процентні витрати за орендним зобов'язанням – це компонент фінансових витрат, які пункт 82(б) МСБО 1 *Подання фінансової звітності* вимагає подавати окремо у звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід.
- 50 У звіті про рух грошових коштів орендар відносить:
- (а) грошові платежі в рахунок основної частки орендного зобов'язання – до фінансової діяльності;
 - (б) грошові платежі в рахунок процентної частки за орендним зобов'язанням – застосовуючи вимоги МСБО 7 *Звіт про рух грошових коштів* щодо сплачених процентів; та
 - (в) короткострокові орендні платежі, платежі з оренди малоцінних активів та змінні орендні платежі, не включені в оцінку орендного зобов'язання, – до операційної діяльності.

Розкриття інформації

- 51 **Мета розкриття інформації полягає у тому, щоб інформація, розкрита орендарями у примітках, разом з інформацією, наведеною у звіті про фінансовий стан, звіті про прибутки та збитки та звіті про рух грошових коштів, надавала користувачам фінансової звітності підставу для оцінки впливу оренди на фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки орендаря. В пунктах 52–60 викладені вимоги щодо того, як досягти цієї мети.**
- 52 Орендар розкриває інформацію про свою оренду, у якій він є орендарем, в одній примітці або окремому розділі своєї фінансової звітності. Однак орендареві не потрібно дублювати інформацію, яка вже подана деінде у фінансовій звітності, за умови, що така інформація включена шляхом посиланням в цю одну примітку чи окремий розділ, присвячений оренді.
- 53 Орендар розкриває інформацію про такі суми за звітний період:
- (а) амортизаційні відрахування щодо активів з права користування за класом базового активу;
 - (б) процентні витрати за зобов'язаннями з оренди;
 - (в) витрати, пов'язані з короткостроковою орендою, які обліковуються із застосуванням пункту 6. У ці витрати не потрібно включати у витрати, пов'язані з орендою зі строком оренди один місяць або менше;
 - (г) витрати, пов'язані з орендою малоцінних активів, що обліковуються із застосуванням пункту 6. Ці витрати не включають в витрати, пов'язані з короткостроковою орендою малоцінних активів, включені у пункт 53(в);
 - (г) витрати, пов'язані зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку зобов'язань з оренди;
 - (д) дохід від суборенди активів з права користування;
 - (е) загальний обсяг відтоку грошових коштів за оренду;
 - (є) надходження активів з права користування;
 - (ж) прибутки або збитки, що виникають внаслідок операцій з продажу та зворотної оренди; та
 - (з) балансову вартість активів з права користування на кінець звітного періоду за класом базового активу.
- 54 Орендар розкриває інформацію, перелічену в пункті 53, у табличній формі, окрім випадків, коли інший формат є доречнішим. Розкриті суми повинні включати витрати, які орендар включив у балансову вартість іншого активу протягом звітного періоду.
- 55 Орендар розкриває величину своїх зобов'язань з оренди за короткостроковою орендою, що обліковується із застосуванням пункту 6, якщо портфель короткострокової оренди, щодо якої він узяв зобов'язання, на кінець звітного періоду, відрізняється від портфеля короткострокової оренди, з якою пов'язані витрати на короткострокову оренду, розкриті із застосуванням пункту 53(в).
- 56 Якщо активи з права користування відповідають визначенню інвестиційної нерухомості, то орендар застосовує вимоги щодо розкриття інформації, викладені в МСБО 40. У такому випадку від орендаря не вимагається розкривати інформацію, якої вимагає пункт 53(а), (д) (е) або (з) для таких активів з права користування.

- 57 Якщо орендар оцінює активи з права користування за переоціненими сумами, застосовуючи МСБО 16, то щодо цих активів з права користування він розкриває інформацію, якої вимагає пункт 77 МСБО 16.
- 58 Орендар розкриває аналіз строків погашення зобов'язань з оренди, застосовуючи пункти 39 та Б11 МСФЗ 7 *Фінансові інструменти: розкриття інформації*, окремо від аналізу строків погашення інших фінансових інструментів.
- 59 Окрім інформації, розкриття якої вимагають пункти 53–58, орендар розкриває додаткову кількісну і якісну інформацію про свою орендну діяльність, необхідну для досягнення мети розкриття інформації, викладеної в пункті 51 (як описано в пункті Б48). Ця додаткова інформація включає, зокрема, інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити:
- (а) природу орендної діяльності орендаря;
 - (б) майбутній відтік грошових коштів, які потенційно можуть виникнути і які не відображені в оцінці орендних зобов'язань. Це включає ризик, що виникає внаслідок
 - (і) змінних орендних платежів (які описані в пункті Б49);
 - (іі) можливостей припинення оренди та можливостей продовження оренди (які описані в пункті Б50);
 - (ііі) гарантій ліквідаційної вартості (які описані в пункті Б51); та
 - (іv) оренди, яка ще не розпочалася, але щодо якої орендар взяв на себе зобов'язання.
 - (в) обмеження або умови, накладені орендою; та
 - (г) операції з продажу та зворотної оренди (які описані в пункті Б52).
- 60 Орендар, який обліковує короткострокову оренду або оренду малоцінних активів, застосовуючи пункт 6 розкриває цей факт.
- 60А Якщо орендар застосовує практичний прийом, описаний у пункті 46А, орендар розкриває таку інформацію:
- (а) що він застосував практичний прийом до всіх поступок з оренди, які відповідають умовам пункту 46Б, або, якщо його застосовано не до всіх таких поступок з оренди, то інформацію про характер договорів, до яких він застосував практичний прийом (див. пункт 2); та
 - (б) суму, визнану в прибутку або збитку за звітний період із відображенням змін орендних платежів, зумовлених поступками з оренди, до яких орендар застосував практичний прийом, описаний у пункті 46А.

Орендодавець

Класифікація оренди (пункти Б53–Б58)

- 61 **Орендодавець класифікує кожну зі своїх оренд або як операційну оренду, або як фінансову оренду.**
- 62 **Оренда класифікується як фінансова оренда, якщо вона передає в основному всі ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на базовий актив. Оренда класифікується як операційна оренда, якщо вона не передає в основному всі ризики та вигоди щодо права власності на базовий актив.**
- 63 Чи є оренда фінансовою, чи операційною орендою, залежить від сутності операції, а не від форми договору. Далі наведено приклади ситуацій, які, кожний окремо або у комбінації, як правило, ведуть до класифікації оренди як фінансової оренди:
- (а) оренда передає орендареві право власності на базовий актив, наприкінці строку оренди;
 - (б) орендар має можливість придбати базовий актив за ціною, що, як очікується, буде достатньо нижчою за *справедливу вартість* на дату, коли можливість може бути реалізовано, щоб існувала обґрунтована впевненість на *дату початку дії оренди* в тому, щоможливість буде реалізовано;
 - (в) строк оренди становить більшу частину *строку економічної експлуатації* базового активу навіть якщо право власності не передається;
 - (г) на дату початку дії оренди теперішня вартість орендних платежів дорівнює принаймні в основному всій справедливій вартості базового активу та

- (г) базовий актив має такий спеціалізований характер, що тільки орендар може використовувати його, не здійснюючи значних модифікацій.
- 64 Ознаки ситуацій, які окремо або в комбінації також ведуть до класифікації оренди як фінансової оренди:
- (а) якщо орендар може анулювати договір про оренду, збитки орендодавця, пов'язані з анулюванням, несе орендар;
 - (б) прибутки або збитки від коливання справедливої вартості залишку припадають на орендаря (наприклад, у формі знижки орендної плати, яка дорівнює більшості надходжень від продажу наприкінці оренди); та
 - (в) орендар має можливість продовжити оренду на додатковий період за орендну плату, значно нижчу від ринкової орендної плати.
- 65 Приклади та ознаки в пунктах 63–64 не завжди є вирішальними. Якщо, виходячи з інших ознак, ясно, що оренда не передає в основному всіх ризиків та вигід щодо права власності на базовий актив то оренду класифікують як операційну оренду. Наприклад, це може відбуватися, якщо право власності на базовий актив передається наприкінці оренди за змінну плату, що дорівнює його справедливій вартості на той час, або якщо є змінні орендні платежі, внаслідок чого орендодавець в основному не передає всіх ризиків та вигід.
- 66 Класифікацію оренди здійснюють на дату початку дії оренди; повторна оцінка здійснюється лише у разі модифікації оренди. Зміни оцінок (наприклад, зміни оцінок строку економічного експлуатації або ліквідаційної вартості базового активу) або зміни обставин (наприклад, невиконання зобов'язань орендарем) не ведуть до нової класифікації оренди з метою обліку.

Фінансова оренда

Визнання та оцінка

- 67 **На дату початку оренди орендодавець визнає активи, утримувані за фінансовою орендою, у своєму звіті про фінансовий стан та подає їх як дебіторську заборгованість за сумою, що дорівнює чистій інвестиції в оренду.**

Первісне визнання

- 68 Щоб оцінити чисту інвестицію в оренду, орендодавець застосовує припустиму ставку відсотка в оренді. У випадку суборенди, якщо припустиму ставку відсотка в суборенді, неможливо визначити, то для оцінки чистої інвестиції в суборенду проміжний орендодавець може скористатися ставкою дисконту для головної оренди (скоригованої з урахуванням будь-яких первісних непрямих витрат, пов'язаних з суборендою).
- 69 Первісні прямі витрати, окрім тих, які понесені орендодавцем - виробником або орендодавцем-дилером включаються до первісної оцінки чистої інвестиції та зменшують суму доходу, визнаного за строк оренди. Припустима ставка відсотка в оренді, визначається таким чином, що первісні прямі витрати включаються автоматично у чисту інвестицію в оренду; їх не потрібно додавати окремо.

Первісна оцінка орендних платежів, включених в чисту інвестицію в оренду

- 70 На дату початку оренди орендні платежі, включені в оцінку чистої інвестиції в оренду, включають перелічені далі платежі за право використання базовим активом протягом строку оренди, не отримані на дату початку оренди:
- (а) фіксовані платежі (в тому числі по суті фіксовані платежі, як описано в пункті Б42), за вирахуванням будь-яких стимулів до оренди, що підлягають сплаті;
 - (б) змінні орендні платежі, що залежать від індексу або ставки, первісно оцінені з використанням такого індексу або ставки на дату початку оренди;
 - (в) будь-які гарантії ліквідаційної вартості, надані орендодавцеві орендарем, стороною, пов'язаною з орендарем, або третьою стороною, не пов'язаною з орендодавцем, і здатною з фінансової точки зору погасити зобов'язання за гарантією;
 - (г) ціну реалізації можливості придбання, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість (оцінену з урахуванням чинників, описаних у пункті Б37); та
 - (г) платежі в рахунок штрафів за припинення терміну дії оренди, якщо умови оренди передбачають реалізацію можливості припинення оренди орендарем.

Орендодавці – виробники або орендодавці – дилери

- 71 На дату початку оренди орендодавець - виробник або орендодавець - дилер щодо кожної своєї фінансової оренди визнає таку інформацію:
- (а) дохід, який є справедливою вартістю базового активу або якщо вона менша, – теперішньої вартістю орендних платежів, що нараховуються орендодавцю, дисконтованою за ринковою ставкою відсотка;
 - (б) собівартість продажу, яка є собівартістю або балансовою вартістю (якщо вони різні) базового активу мінус теперішня вартість *негарантованої ліквідаційної вартості*; та
 - (в) прибуток або збиток (який є різницею між доходом та собівартістю продажу) відповідно до його політики безпосередніх продажів, до яких застосовується МСФЗ 15. Орендодавець - виробник або орендодавець - дилер визнає прибуток або збиток за фінансовою орендою на дату початку оренди, незалежно від того, чи передає орендодавець базовий актив, як описано в МСФЗ 15.
- 72 Виробники або дилери часто пропонують клієнтам вибір: або придбати актив або орендувати його. Фінансова оренда активу орендодавцем - виробником або орендодавцем - дилером призводить до прибутку або збитку, еквівалентному прибутку або збитку внаслідок безпосереднього продажу базового активу за звичайними цінами продажу, що відображають будь-які прийнятні знижки внаслідок значного обсягу або торговельні знижки.
- 73 Орендодавці - виробники або орендодавці - дилери іноді для залучення клієнтів призначають штучно занижені ставки відсотка. Застосування таких ставок відсотка призвело б до визнання орендодавцем надмірної частку загального прибутку від операції на дату початку оренди. Якщо призначаються штучно занижені ставки відсотка, то Орендодавець - виробник або орендодавець - дилер обмежує прибуток від продажу таким, який був би за умови нарахування ринкової ставки відсотка.
- 74 Орендодавець - виробник або орендодавець - дилер визнає витрати, понесені у зв'язку з отриманням фінансової оренди, на дату початку оренди, оскільки вони пов'язані переважно з отриманням прибутку від продажу виробником чи дилером. Витрати, понесені орендодавцем- виробником або орендодавцем - дилером у зв'язку з укладанням фінансової оренди, виключаються з визначення первісних прямих витрат і, отже, виключаються з чистої інвестиції в оренду.

Подальша оцінка

- 75 **Орендодавець визнає фінансовий дохід протягом строку оренди на основі моделі, яка відображає сталу періодичну ставку прибутковості на чисті інвестиції орендодавця в оренду.**
- 76 Метою орендодавця є розподіл фінансового доходу протягом строку оренди на систематичній та раціональній основі. Для зменшення і основної суми боргу, і *незаробленого фінансового доходу* орендодавець віднімає орендні платежі, які відносяться до облікового періоду, від *валових інвестицій в оренду*.
- 77 До чистої інвестиції в оренду орендодавець застосовує вимоги щодо припинення визнання та зменшення корисності, викладені в МСФЗ 9. Орендодавець регулярно переглядає суми розрахункової негарантованої ліквідаційної вартості, використані при обчисленні валових інвестицій в оренду. Якщо відбулося зменшення розрахункової негарантованої ліквідаційної вартості, то орендодавець переглядає розподіл доходу протягом строку оренди та негайно визнає будь-яке зменшення вже нарахованих сум.
- 78 Орендодавець, який класифікує актив у фінансовій оренді як утримуваний для продажу (або включає його до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу), застосовуючи МСФЗ 5 *Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність*, обліковує такий актив відповідно до зазначеного стандарту.

Модифікації оренди

- 79 Орендодавець обліковує модифікацію фінансової оренди як окрему оренду, якщо виконуються обидві такі умови:
- (а) модифікація розширює сферу дії оренди, додаючи право на використання одного або більше базових активів; та
 - (б) компенсація за оренду зростає на суму, зіставну з окремо взятою ціною розширення сфери дії оренди, та відповідними коригуваннями такої окремо взятої ціни з метою відобразити

обставини конкретного договору.

- 80 Стосовно модифікації фінансової оренди, яка не обліковується як окрема оренда, орендодавець обліковує модифікацію таким чином:
- (a) якщо б ця оренда була класифікована як операційна оренда якби ця модифікація була чинною на дату початку дії оренди, орендодавець:
 - (i) обліковує модифікацію оренди як нову оренду з дати набрання модифікацією чинності; та
 - (ii) оцінює балансову вартість базового активу, як чисту інвестицію в оренду безпосередньо перед датою набрання чинності модифікацією.
 - (б) в усіх інших випадках орендодавець застосовує вимоги МСФЗ 9.

Операційна оренда

Визнання та оцінка

- 81 **Орендодавець визнає орендні платежі від операційної оренди як дохід на прямолінійній основі чи будь-якій іншій систематичній основі. Орендодавець застосовує іншу систематичну основу, якщо така основа дозволяє краще відображати модель, завдяки якій вигода, отримана від використання базового активу зменшується.**
- 82 Орендодавець визнає витрати, включаючи амортизацію, понесені при отриманні доходу від оренди, як витрати.
- 83 Орендодавець додає первісні прямі витрати, понесені при укладанні договору про операційну оренду, до балансової вартості базового активу та визнає їх, як витрати протягом строку оренди на такій самій основі, як дохід від оренди.
- 84 Політика нарахування амортизації на базові активи, що амортизуються, є предметом операційної оренди, має бути узгодженою із стандартною політикою орендодавця щодо амортизації подібних активів. Орендодавець обчислює амортизацію відповідно до МСБО 16 та МСБО 38.
- 85 Щоб визначити, чи зменшилася корисність базового активу в операційній оренді та обліковувати виявлений збиток внаслідок зменшення корисності, орендодавець застосовує МСБО 36.
- 86 Орендодавець - виробник або орендодавець - дилер не визнають ніякого прибутку від продажу активу під час укладання договору про операційну оренду через те, що вона не є еквівалентом продажу

Модифікації оренди

- 87 Орендодавець обліковує модифікацію операційної оренди як нову оренду з дати набрання чинності модифікацією, враховуючи будь-які платежі в рахунок попередньої оплати чи нараховані орендні платежі, пов'язані з первинною орендою як частину орендних платежів за новою орендою.

Подання

- 88 Орендодавець подає базові активи надані в операційну оренду, у своєму звіті про фінансовий стан відповідно до природи базового активу.

Розкриття інформації

- 89 **Мета розкриття інформації полягає у тому, щоб інформація, розкрита орендодавцями у примітках, разом з інформацією, наведеною у звіті про фінансовий стан, звіті про прибутки та збитки та звіті про рух грошових коштів, надавала користувачам фінансової звітності підставу для оцінки впливу оренди на фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки орендодавця. В пунктах 90–97 викладені вимоги щодо того, як досягти цієї мети.**
- 90 Орендодавець розкриває такі суми за звітний період:
- (a) для фінансової оренди:
 - (i) прибуток або збиток від продажу;
 - (ii) фінансовий дохід від чистої інвестиції в оренду; та
 - (iii) дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку чистої інвестиції в оренду.

- (б) для операційної оренди – дохід від оренди, окремо розкриваючи дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами, які не залежать від індексу або ставки.
- 91 Орендодавець розкриває інформацію, перелічену в пункті 90, у табличній формі, окрім випадків, коли інший формат є доречнішим.
- 92 Орендодавець розкриває додаткову кількісну і якісну інформацію про свою орендну діяльність, необхідну для досягнення мети розкриття інформації, викладеної в пункті 89. Ця додаткова інформація включає, зокрема інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити
- (а) природу орендної діяльності орендодавця; та
- (б) орендодавець здійснює управління ризиком, пов'язаним з будь-якими правами, збережених ним в базових активах. Зокрема, орендодавець розкриває свою стратегію управління ризиками збережених ним прав на базові активи, у тому числі будь-які засоби, завдяки яким орендодавець зменшує цей ризик. До таких засобів можуть належати, наприклад, угоди про зворотне придбання, гарантії ліквідаційної вартості або змінні орендні платежі, що використовуються у випадку перевищення визначених обмежень.

Фінансова оренда

- 93 Орендодавець надає якісне та кількісне пояснення значних змін балансової вартості чистої інвестиції у фінансову оренду.
- 94 Орендодавець розкриває аналіз строків погашення дебіторської заборгованості за орендними платежами, показуючи недисконтовані орендні платежі, які мають надходити щорічно протягом мінімум кожного з перших п'яти років та загальну суму за роки оренди, що лишилися. Орендодавець зіставляє недисконтовані орендні платежі з інвестицією в оренду. Зіставлення має виявити незароблений фінансовий дохід, пов'язаний з дебіторською заборгованістю за орендними платежами, та будь-яку дисконтовану негарантовану ліквідаційну вартість.

Операційна оренда

- 95 До об'єктів основних засобів, які є предметом операційної оренди, орендодавець застосовує вимоги щодо розкриття інформації МСБО 16. Застосовуючи вимоги щодо розкриття інформації МСБО 16, орендодавець відокремлює в кожному класі основних засобів активи, що надаються в операційну оренду, та активи, що не надаються в операційну оренду. Відповідно, орендодавець розкриває інформацію, відповідно до МСБО 16, для активів, як надаються в операційну оренду (за класом базового активу), окремо від активів, які орендодавець утримує та використовує.
- 96 До активів, що надаються в операційну оренду, орендодавець застосовує вимоги щодо розкриття інформації, викладені в МСБО 36, МСБО 38, МСБО 40 та МСБО 41,
- 97 Орендодавець розкриває аналіз орендних платежів за строками, показуючи недисконтовані орендні платежі, які мають надходити щорічно протягом мінімум кожного з перших п'яти років та загальну суму за роки оренди, що лишилися.

Операції з продажу і зворотної оренди

- 98 Якщо суб'єкт господарювання (орендар-продавець) передає актив іншому суб'єктові господарювання (орендодавцеві-покупцеві) і знову бере орендує цей актив у покупця-орендодавця, то обидва – і орендар-продавець, і орендодавець-покупець – обліковують договір про передачу активу та оренду, застосовуючи пункти 99–103.

Оцінка того, чи є передача активу продажем

- 99 Щоб визначити, чи обліковувати передачу активу, як продаж такого активу суб'єкт господарювання застосовує вимоги для визначення чи задовольняється зобов'язання щодо виконання, викладені в МСФЗ 15.

Передача активу є продажем

- 100 Якщо передача активу орендарем-продавцем задовольняє вимоги МСФЗ 15 для того, щоб обліковувати її як продаж активу:
- (а) орендар-продавець оцінює актив з права користування, що виникає внаслідок подальшої оренди, пропорційно попередній балансовій вартості активу, яка стосується права

- користування, збереженого орендарем-продавцем. Відповідно, орендар-продавець визнає лише ту суму будь-якого прибутку або збитку, яка пов'язана з правами, переданими орендодавцеві-покупцеві.
- (б) орендодавець-покупець обліковує придбання активу, застосовуючи відповідні стандарти, а щодо оренди – застосовуючи вимоги до орендодавця до обліку, викладені у цьому стандарті.
- 101 Якщо справедлива вартість компенсації за проданий актив не дорівнює справедливій вартості цього активу, або якщо платежі за оренду здійснені не за ринковими ставками, то суб'єкт господарювання, щоб сформувати оцінку від продажу, за справедливою вартістю здійснює такі коригування:
- (а) будь-які суми надходжень недоотримані порівняно з ринковими умовами, обліковують як попередня оплата орендних платежів; та
- (б) будь-які суми надходжень надлишково отримані обліковують, обліковують як додаткове фінансування, надане орендодавцем-покупцем орендареві-продавцеві.
- 102 Суб'єкт господарювання складає оцінку будь-якого потенційного коригування, якого вимагає пункт 101, на основі тієї з указаних далі величин, яку легше визначити:
- (а) різниця між справедливою вартістю компенсації за продаж та справедливою вартістю активу; та
- (б) різниця між теперішньою вартістю платежів за оренду відповідно до договору та теперішньою вартістю платежів за оренду за ринковими ставками.
- 102A Після дати початку оренди, орендар-продавець застосовує пункти 29–35 до активу з права користування, що виникає від зворотної оренди та пункти 36–46 до орендного зобов'язання, що виникає від зворотної оренди. Застосовуючи пункти 36–46, орендар-продавець має визначити «орендні платежі» або «переглянуті орендні платежі» у такий спосіб, що орендар-продавець не визнавав би ніякої суми прибутку або збитку, що стосується права користування, збереженого за орендарем-продавцем. Застосування вимог цього пункту не позбавляє орендаря-продавця визнавати у прибутку або збитку будь-який прибуток або збиток, пов'язаний з частковим або повним припиненням такої оренди, як того вимагає пункт 46(а).

Передача активу не є продажем

- 103 Якщо передача активу орендарем-продавцем не задовольняє вимоги МСФЗ 15 для того, щоб обліковувати її як продаж активу:
- (а) орендар-продавець продовжує визнавати переданий актив та визнає фінансове зобов'язання, що дорівнює переданим коштам. Таке фінансове зобов'язання слід обліковувати, застосовуючи МСФЗ 9;
- (б) орендодавець-покупець не визнає переданий актив та визнає фінансовий актив, що дорівнює переданим коштам. Такий фінансовий актив слід обліковувати, застосовуючи МСФЗ 9.

Тимчасові винятки, що виникають від реформи еталонної ставки відсотка

104. Орендар застосовує пункти 105-106 до всіх модифікацій оренди, що змінюють базу визначення майбутніх орендних платежів, внаслідок реформи еталонної ставки відсотка (див. пункти 5.4.6 та 5.4.8 МСФЗ 9). Ці пункти застосовуються лише для таких модифікацій оренди. Для цих цілей, термін «реформа еталонної ставки відсотка» стосується загальноринкової реформи еталонної ставки відсотка, як описано у пункті 6.8.2 МСФЗ 9.
105. Як практичний прийом орендар застосовує пункт 42 для обліку модифікацій оренди, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка. Такий практичний прийом застосовується лише для таких модифікацій. Для цих цілей модифікаціями оренди, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка, є модифікації лише за умови дотримання обох наступних вимог:
- (а) модифікація необхідна як прямий наслідок реформи еталонної ставки відсотка; та
- (б) нова база для визначення орендних платежів економічно еквівалентна попередній базі (тобто базі, яка безпосередньо передувє цій модифікації).
106. Проте, якщо модифікації оренди робляться додатково до модифікацій оренди, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка, орендар застосовує вимоги цього стандарту для обліку всіх модифікацій оренди зроблених одночасно, включаючи ті, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка

Додаток А Визначені терміни

Цей додаток є невід'ємною частиною стандарту.

дата початку оренди (дата початку) (commencement date of the lease (commencement date))	Дата, коли орендодавець надає базовий актив , для використання орендарем .
строк економічної - експлуатації (economic life)	Це або період, протягом якого, як очікується, актив може бути економічно користним одному або декільком користувачам, або кількість продукції чи подібних одиниць, що, як очікується, будуть отримані від активу одним або декількома користувачами.
дата набрання чинності модифікацією (effective date of the modification)	Дата, станом на яку обидві сторони погодились на модифікацію оренди .
справедлива вартість (fair value)	Для цілей застосування вимог до орендодавця щодо обліку, викладених у цьому стандарті, – сума, за яку може бути обмінаний актив або погашене зобов'язання між обізнаними, зацікавленими сторонами, які здійснюють операцію на добровільній основі.
фінансова оренда (finance lease)	Оренда, яка передає в основному всі ризики та вигоди щодо права власності на базовий актив .
фіксовані платежі (fixed payments)	Платежі, здійснювані орендарем на користь орендодавця за право використовувати базовий актив протягом строку оренди, за винятком змінних орендних платежів .
Валова інвестиція в оренду (gross investment in the lease)	Сума: (а) орендних платежів , які мають бути отримані орендодавцем за фінансовою орендою ; та (б) будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості , нарахованої орендодавцю.
дата початку дії оренди inception date of the lease (inception date)	Більш рання з двох дат: дати угоди про оренду та дати зобов'язання, коли сторони дійшли згоди щодо основних умов оренди.
первісні прямі витрати (initial direct costs)	Додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням оренди , які не були б понесені, якби такої оренди не було б укладено, за винятком таких витрат, понесених орендодавцем - виробником - або орендодавцем-дилером у зв'язку з фінансовою орендою .
припустима ставка відсотка в оренді (interest rate implicit in the lease)	Ставка відсотка, завдяки якій теперішня вартість (а) орендних платежів та (б) негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює сумі (і) справедливої вартості базового активу та (ii) будь-яких первісних прямих витрат орендодавця.
оренда (lease)	Договір, або частина договору, яка передає право на використання активу (базового активу) протягом періоду часу в обмін на компенсацію.
стимули до оренди (lease incentives)	Платежі, здійснені орендодавцем на користь орендаря , пов'язані з орендою , або відшкодування чи взяття на себе орендодавцем витрат орендаря.
модифікація оренди (lease modification)	Зміна обсягу оренди або компенсації за оренду, яка не була частиною початкових умов оренди (наприклад, додаткове включення або припинення права на використання одного або більше базових активів або подовження чи скорочення строку оренди за договором).

орендні платежі (lease payments)	<p>Платежі, здійснювані орендарем на користь орендодавця, пов'язані з правом користування базового активу протягом строку оренди, які складаються з:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) фіксованих платежів (в тому числі по суті фіксовані платежі), за вирахуванням будь-яких стимулів до оренди; (б) змінних орендних платежів, що залежать від певного індексу чи ставки; (в) ціна реалізації можливості придбання, якщо орендар обгрунтовано впевнений у тому, що він реалізує цю можливість; та (г) платежі в рахунок штрафів за припинення оренди, якщо строк оренди передбачає реалізацію орендарем можливості припинити оренду. <p>Для орендаря орендні платежі також включають суми, що, як очікується, будуть сплачені орендарем за гарантіями ліквідаційної вартості. Орендні платежі не включають платежі, віднесені на компоненти що не пов'язані з орендою цього договору, окрім випадків, коли орендар обирає можливість поєднати компоненти, що не пов'язані з орендою з орендними компонентами та обліковувати їх як єдиний орендний компонент.</p> <p>Для орендодавця орендні платежі також включають будь-які гарантії ліквідаційної вартості, надані орендодавцю орендарем, стороною, пов'язаною з орендарем, або третьою стороною, не пов'язаною з орендодавцем, і здатною з фінансової точки зору виконувати зобов'язання за гарантією. Орендні платежі не включають платежі, віднесені на компоненти, що не пов'язані з орендою</p>
строк оренди (lease term)	<p>Невідмовний період, протягом якого орендар має право використовувати базовий актив, а також обидва такі строки:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) періоди, які охоплює можливість продовження оренди, якщо орендар є обгрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість; та (б) періоди, які охоплює можливість припинити оренду, якщо орендар обгрунтовано упевнений у тому, що він не реалізує таку можливість.
орендар (lessee)	<p>Суб'єкт господарювання, який отримав право використовувати базовий актив на певний період часу в обмін на компенсацію.</p>
ставка додаткових запозичень орендаря (lessee's incremental borrowing rate)	<p>Ставка відсотка, яку орендар сплатив би, щоб позичити на подібний строк та з подібним забезпеченням коштів, які необхідні для того, щоб отримати актив, за вартістю подібний до активу з права користування за подібних економічних умов.</p>
орендодавець (lessor)	<p>Суб'єкт господарювання, який надає право на використання базового активу на певний період часу в обмін на компенсацію.</p>
чиста інвестиція в оренду (net investment in the lease)	<p>Валова інвестиція в оренду, дисконтована за припустимою ставкою відсотка в оренді.</p>
операційна оренда (operating lease)	<p>Оренда, яка не передає в основному всі ризики та вигоди щодо права власності на базовий актив.</p>
можливі орендні платежі (optional lease payments)	<p>Платежі, які будуть здійснені орендарем на користь орендодавця за право використовувати базовий актив протягом періодів, які охоплює можливість продовжити або припинити оренду, які не включені в строк оренди.</p>
період використання (period of use)	<p>Загальний період часу, протягом якого актив використовується для виконання договору з клієнтом (включаючи будь-які не послідовні періоди часу).</p>
гарантія ліквідаційної вартості (residual value guarantee)	<p>Гарантія, надана орендодавцеві стороною, не пов'язаною з орендодавцем, щодо того, що вартість (або частина вартості) базового активу на кінець оренди щонайменше дорівнюватиме вказаній сумі.</p>
актив з права користування (right-of-use asset)	<p>Актив, який представляє право орендаря використовувати базовий актив протягом строку оренди.</p>

короткострокова оренда (short-term lease)	Оренда , яка на дату початку оренди має строк оренди 12 місяців або менше. Оренда, яка містить можливість придбання, не є короткостроковою орендою.
суборенда (sublease)	Операція, у якій базовий актив знову здається в подальшому в оренду орендарем («проміжним орендодавцем») третій стороні, а оренда («головна оренда») між головним орендодавцем та орендарем лишається в силі.
базовий актив (underlying asset)	Актив, який є предметом оренди , і право щодо використання якого передане орендодавцем орендарю .
незароблений фінансовий дохід (unearned finance income)	Різниця між (а) валовою інвестицією в оренду ; та (б) чистою інвестицією в оренду .
негарантована ліквідаційна вартість (unguaranteed residual value)	Частка ліквідаційної вартості базового активу реалізація якої орендодавцем не гарантована або гарантована лише стороною, пов'язаною з орендодавцем.
змінні орендні платежі (variable lease payments)	Частка платежів, здійснених орендарем на користь орендодавця за право використовувати базовий актив протягом строку оренди , яка змінюється внаслідок зміни фактів або обставин, що відбуваються після дати початку оренди , окрім плину часу.

Терміни, визначені в інших стандартах та вжиті у цьому стандарті у тому самому значенні

договір (contract)	Домовленість між двома або більшою кількістю сторін, яка породжує належні права та зобов'язання.
строк корисного використання (useful life)	Період, протягом якого актив, за очікуванням, може бути використовуваний суб'єктом господарювання; або кількість одиниць продукції чи подібних одиниць, що, за очікуванням, будуть отримані від даного активу суб'єктом господарювання.

Додаток Б Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною стандарту. В цьому описано застосування пунктів 1–103 і він має таку саму силу, що й інші частини стандарту.

Портфельне застосування

- Б1 Цей стандарт визначає порядок обліку окремо взятої оренди. Однак, як практичний прийом, суб'єкт господарювання може застосовувати цей стандарт до портфеля оренд з подібними характеристиками, якщо суб'єкт господарювання обґрунтовано очікує, що для фінансової звітності наслідки застосування цього стандарту до портфеля оренд суттєво не відрізнятимуться від його застосування до окремо взятих оренд, що входять до даного портфеля. Здійснюючи облік портфеля оренд за цим стандартом, суб'єкт господарювання має застосовувати оцінки та припущення, які відображають розмір та склад портфеля.

Комбінація договорів

- Б2 Застосовуючи цей стандарт, суб'єкт господарювання поєднує два або більше договорів, укладених у той самий або приблизно у той самий час з тим самим контрагентом (або пов'язаними сторонами контрагента), та обліковує ці договори як один договір, якщо виконується один або більше таких критеріїв:
- (а) перемовини щодо цих договорів проводились як перемовини щодо пакету договорів із загальною комерційною метою, яку неможливо зрозуміти без урахування всіх договорів разом;
 - (б) сума компенсації, яка має бути сплачена за одним договором, залежить від ціни або виконання іншого договору; або
 - (в) права на використання базових активів, переданих в договорах, (або деякі права на використання базових активів, переданих в кожному з договорів) становлять єдиний орендний компонент, як описано в пункті Б32.

Звільнення від визнання: оренди, у яких базовий актив є малоцінним активом (пункти 5–8)

- Б3 За винятком зазначеного в пункті Б7, цей стандарт дозволяє орендареві застосовувати пункт 6 для обліку оренди, у якій базовий актив є малоцінним активом. Орендар оцінює вартість базового активу на основі вартості активу, коли він є новим, незалежно від віку активу, що орендується.
- Б4 Оцінка того, чи є базовий актив малоцінним, здійснюється на абсолютній основі. Оренда малоцінних активів відповідає критеріям для облікового підходу, викладеного в пункті 6, незалежно від того, чи є ця оренда суттєвою для орендаря. На оцінку не впливає розмір, природа або обставини орендаря. Тому очікується, що різні орендарі дійдуть однакових висновків щодо того, чи є конкретний базовий актив малоцінним.
- Б5 Базовий актив-може бути малоцінним лише якщо:
- (а) орендар може отримати вигоду від використання самого базового активу або разом з іншими ресурсами, наявними у орендаря; та
 - (б) базовий актив не є сильно залежним від інших активів або тісно взаємопов'язаним з ними.
- Б6 Оренда базового активу не відповідає критеріям оренди малоцінного активу, якщо природа активу є такою, що будучи новим, цей актив, як правило, не є малоцінним. Наприклад, оренда автомобілів не відповідає критеріям оренди малоцінних активів, тому що новий автомобіль, як правило, не є малоцінним.
- Б7 Якщо орендар здає актив у суборенду, або розраховує здати актив у суборенду, то головна оренда не відповідає критеріям оренди малоцінного активу.
- Б8 Прикладами малоцінних базових активів, можуть бути планшети та персональні комп'ютери, невеликі предмети меблів та телефони.

Ідентифікація оренди (пункти 9–11)

- Б9 Щоб оцінити, чи передає договір право контролю використання ідентифікованого активу (див. пункти Б13–Б20) на певний період часу, суб'єкт господарювання оцінює, чи має клієнт, протягом усього

періоду використання, обидва такі права:

- (а) право отримувати в основному всі економічні вигоди від використання ідентифікованого активу (як описано в пунктах Б21–Б23); та
 - (б) право керувати використанням ідентифікованого активу (як описано в пунктах Б24–Б30).
- Б10 Якщо клієнт має право контролювати використання ідентифікованого активу протягом лише частини строку дії договору, то договір містить оренду на таку частину строку дії договору.
- Б11 Договір щодо отримання товарів або послуг може бути укладеним спільною діяльністю або від імені спільної діяльності, як визначено в МСФЗ 11 *Спільна діяльність*. У такому випадку спільна діяльність вважається клієнтом у договорі. Тому, оцінюючи, чи містить договір оренду, суб'єкт господарювання оцінює, чи має спільна діяльність право контролювати використання ідентифікованого активу протягом усього періоду використання.
- Б12 Суб'єкт господарювання оцінює, чи містить договір оренду для кожного потенційно окремого компонента, що пов'язаний з орендою. Керівництво щодо окремих компонентів оренди викладені в пункті Б32.

Ідентифікований актив

- Б13 Актив, як правило, ідентифікується тим, що він явно вказаний в договорі. Однак актив може також ідентифікуватися тим, що він припустимо вказаний у момент, коли актив надається клієнтові для використання.

Суттєві права заміни

- Б14 Навіть якщо актив вказаний, клієнт не має права використовувати ідентифікований актив, якщо постачальник має суттєве право замінити актив протягом періоду використання. Право постачальника замінити актив є суттєвим, якщо існують обидві такі умови:
- (а) постачальник практично спроможний замінити альтернативні активи протягом періоду використання (наприклад клієнт не може перешкодити постачальникові замінити актив, а постачальник має альтернативні активи для заміни або може у прийнятний строк знайти їх); та
 - (б) постачальник отримує економічну вигоду від реалізації свого права замінити актив (тобто очікується, що економічні вигоди, пов'язані з заміною активу, перевищать витрати, пов'язані з заміною активу).
- Б15 Якщо постачальник має право або зобов'язання замінити актив лише у конкретну дату або при настанні визначеної події або після того, то право заміни постачальника не є суттєвим, оскільки постачальник не має практичної спроможності надати для заміни альтернативні активи протягом усього періоду використання.
- Б16 Здійснювана суб'єктом господарювання оцінка того, чи є право заміни постачальника суттєвим, базується на фактах і обставинах на початок дії договору і не має брати до уваги майбутні події, які на початку дії договору не вважаються імовірними протягом строку дії. Приклади майбутніх подій, які на початку дії договору не вважаються імовірними і, отже, мають бути виключені з оцінки:
- (а) згода майбутнього клієнта сплачувати за використання активу за ставкою, вищою за ринкову;
 - (б) запровадження нової технології, яка не є достатньо розвинутою станом на початок дії договору;
 - (в) значна різниця між тим, як клієнт використовує актив або функціонуванням активу у клієнта та способом використання або функціонуванням активу, які передбачалися на початку дії договору; та
 - (г) значна різниця між ринковою ціною активу протягом періоду використання та ринковою ціною, яка передбачалася на початку дії договору.
- Б17 Якщо актив розташований у приміщеннях клієнта або деінде, то витрати, пов'язані з заміною, як правило, вищі, ніж тоді, коли актив розташований у приміщеннях постачальника, і, отже, більш імовірно, що вони перевищать вигоди, пов'язані з заміною активу.
- Б18 Право або зобов'язання постачальника замінити актив для ремонту або технічного обслуговування, якщо актив не функціонує належним чином, або якщо з'явилася можливість його технічної модернізації, не позбавляє клієнта права на використання ідентифікованого активу.
- Б19 Якщо клієнт не може з легкістю визначити, чи має постачальник суттєве право заміни, клієнт має виходити з того, що будь-яке право заміни не є суттєвим.

Частки активів

- Б20 Частка потужностей активу є ідентифікованим активом, якщо вона є фізично окресленою (наприклад, підлога будівлі). Потужність або інша частка активу, яка не є фізично окресленою (наприклад, частка потужностей оптоволоконного кабелю) не є ідентифікованим активом, окрім випадків, коли вона становить в основному всю потужність активу і, отже, надає клієнтові право отримувати в основному всі економічні вигоди від використання активу.

Право отримувати економічні вигоди від використання

- Б21 Щоб контролювати використання ідентифікованого активу, клієнту необхідно мати право отримувати в основному всі економічні вигоди від використання активу протягом усього періоду використання (наприклад, завдяки ексклюзивному праву на використання активу протягом усього такого періоду). Клієнт може отримувати економічні вигоди від використання активу прямо або опосередковано багатьма різними способами, такими як користування, утримування або надання активу в суборенду. Економічні вигоди від використання активу включають його основну продукцію та побічну продукцію (в тому числі потенційні грошові потоки, отримвані від такої побічної продукції), а також інші економічні вигоди від використання активу, які можуть бути отримані від торгової операції з третьою стороною.
- Б22 Оцінюючи право отримувати в основному всі економічні вигоди від використання активу, суб'єкт господарювання бере до уваги лише економічні вигоди, які є наслідком використання активу у визначених межах права клієнта на використання активу (див. пункт Б30). Наприклад:
- (а) якщо договір обмежує використання транспортного засобу лише однією конкретною територією протягом періоду використання, то суб'єкт господарювання бере до уваги лише економічні вигоди від використання цього транспортного засобу лише у межах такої території.
 - (б) якщо договір встановлює, що клієнт може наїздити транспортним засобом лише конкретну кількість кілометрів (міль) протягом періоду використання, то суб'єкт господарювання бере до уваги економічні вигоди від використання транспортного засобу лише на дозволений кілометраж (мільяж).
- Б23 Якщо договір вимагає від клієнта сплатити постачальникові або іншій стороні частину частку грошових потоків, отриманих від використання активу, як компенсацію, то такі грошові потоки, сплачені як компенсація, слід вважати частиною економічних вигід, які клієнт отримує від використання активу. Наприклад, якщо від клієнта вимагається сплачувати постачальникові відсоток від продажу за використання торговельної площі як компенсацію за таке використання, то така вимога не позбавляє клієнта права отримувати в основному всі економічні вигоди від використання торговельною площею. Причина цього полягає у тому, що грошові потоки, що виникають внаслідок таких продажів, вважаються економічними вигодами, які отримує клієнт від використання торговельної площі, частку яких він потім сплачує постачальникові як компенсацію за право користуватися цією площею.

Право керувати використанням

- Б24 Клієнт має право керувати використанням ідентифікованого активу протягом усього періоду використання, лише якщо виконується одна з таких умов:
- (а) клієнт має право керувати, як і з якою метою актив використовується протягом усього періоду використання (як описано в пунктах Б25–Б30); або
 - (б) значущі рішення щодо того, як і з якою метою використовується актив, визначені наперед і
 - (і) клієнт має право експлуатувати актив (або керувати іншим в експлуатації активу у дозволений ним спосіб) протягом усього періоду використання, причому постачальник не має права змінювати його експлуатаційні інструкції; або
 - (іі) клієнт спроектував актив (або конкретні аспекти активу) у такий спосіб, що наперед визначив, як і з якою метою актив використовуватиметься протягом усього періоду використання.

Як і з якою метою актив використовується

- Б25 Клієнт має право керувати, як і з якою метою актив використовується, якщо, у межах свого права користування, визначеного договором, він може змінювати, як і з якою метою актив використовується протягом усього періоду використання. Здійснюючи цю оцінку, суб'єкт господарювання розглядає права щодо ухвалення рішення, які є найбільш значущими для зміни того, як і з якою метою актив використовується протягом усього періоду використання. Права щодо ухвалення рішення є

значущими, якщо вони впливають на економічні вигоди, які будуть отримані від використання. Права щодо ухвалення рішення, що є найбільш значущими швидше за все, будуть різними для різних договорів, залежно від природи активу та умов договорів.

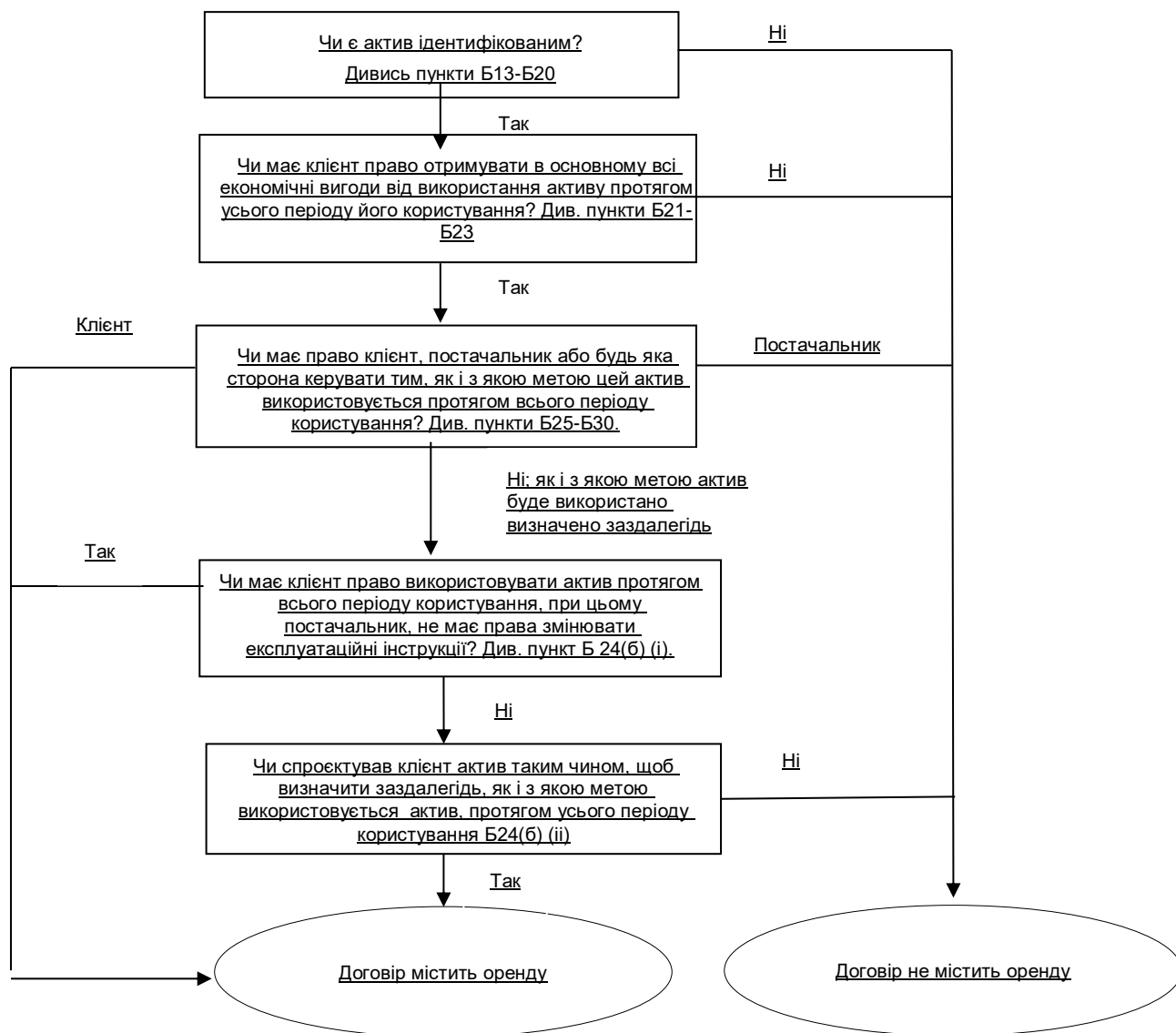
- Б26 Прикладами прав щодо ухвалення рішень, які, залежно від обставин, надають право змінювати, як і з якою метою активу використовується у межах визначеного обсягу права клієнта на використання активу, є
- (а) права змінювати тип продукції, яка випускається за допомогою даного активу (наприклад, вирішувати, чи використовувати транспортні контейнери для транспортування товарів чи для зберігання, або вирішувати, який асортимент продукції продавати на певній торговельній площі);
 - (б) права змінювати час випуску продукції (наприклад, вирішувати, коли використовувати певну одиницю обладнання або блок електростанції);
 - (в) права змінювати місце випуску продукції (наприклад, вирішувати питання щодо пункту призначення вантажівки чи судна, або вирішувати де використовувати одиницю обладнання); та
 - (г) права змінювати рішення про те, чи випускати продукцію, а також щодо кількості продукції (наприклад, вирішувати, чи виробляти електроенергію на електростанції та скільки електроенергії виробляти на такій електростанції).
- Б27 До прикладів прав щодо ухвалення рішення, які не надають права змінювати, як і з якою метою актив використовується, належать права, які обмежуються експлуатацією або підтриманням технічного стану активу. Такими правами можуть володіти клієнт або постачальник. Хоча права, такі як право на експлуатацію або підтримання технічний стан активу, часто є суттєвими для ефективного використання активу, вони не є правами керувати, як і з якою метою актив використовується. Однак права на експлуатацію активу можуть надавати клієнтові право керувати використанням активу, якщо відповідні рішення щодо того, як і з якою метою актив використовується ухвалені наперед (див. пункт Б24(б)(і)).

Рішення, ухвалені протягом та до періоду використання

- Б28 Відповідні рішення щодо того, як і з якою метою актив використовується можуть бути ухвалені наперед різними способами. Наприклад, відповідні рішення можуть бути зумовлені проектуванням активу або викладеними в договорі обмеженнями на використання активу.
- Б29 Оцінюючи, чи має клієнт право керувати використанням активу, суб'єкт господарювання розглядає лише права ухвалювати рішення щодо використання активу протягом періоду використання, окрім випадків, коли клієнт спроектував актив (або конкретні аспекти активу) як описано в пункті Б24(б)(іі). Отже, окрім випадків, коли існують умови, описані в пункті Б24(б)(іі), клієнт не розглядає рішення, ухвалені наперед до періоду використання. Наприклад, якщо клієнт може лише визначити випуск продукції за допомогою активу до періоду його використання, то клієнт не має права керувати використанням такого активу. Здатність визначити випуск в договорі до періоду використання, без будь-яких інших прав щодо ухвалення рішень, пов'язаних з використанням активу, надає клієнтові такі самі права, що і будь-якому клієнтові, який купує товари або послуги.

Захисні права

- Б30 Договір може містити умови для захисту інтересу постачальника в даному активі або інших активах, захисту його персоналу, або забезпечення дотримання постачальником законів чи нормативних актів. Це приклади захисних прав. Наприклад, договір може (і) встановлювати максимальний обсяг використання активу або обмеження щодо того, де і коли клієнт може використовувати даний актив; (іі) вимагати від клієнта дотримуватися конкретних операційних практик або (ііі) вимагати від клієнта інформувати постачальника про зміни способу використання активу. Захисні права, як правило, визначають обсяг права клієнта на використання активу, але, самі по собі, не позбавляють клієнта права керувати використанням активу.
- Б31 Наведена далі схема може допомогти суб'єктам господарювання оцінити чи є договір орендою, або чи містить оренду.



Розмежування компонентів договору (пункти 12–17)

- Б32 Право використовувати базовий актив є окремим компонентом оренди, якщо виконуються обидві такі умови:
- орендар може отримувати вигоду від використання базового активу – самого лише активу або разом з іншими ресурсами, які орендар може легко отримати. Ресурси, які орендар може легко отримати, – це товари або послуги, які продаються або оренднуються окремо (орендодавцем або іншими постачальниками), або ресурси, які орендар уже отримав (від орендодавця або внаслідок здійснення інших операцій чи внаслідок інших подій); та
 - базовий актив не є ані сильно залежним, ані тісно взаємопов'язаним з іншими базовими активами, зазначеними у даному договорі. Наприклад, той факт, що прийняття орендарем рішення не орендувати базовий актив не матиме значного впливу на його права використовувати інші базові активи передбачені в договорі, може свідчити про те, що базовий актив не є сильно залежним чи тісно взаємопов'язаним з такими іншими базовими активами.
- Б33 Договір може включати суму, яка має бути сплачена орендарем за діяльність, а також витрати, які не передають товар або послугу орендареві. Наприклад, орендодавець може включити до загальної суми, яка має бути сплачена, плату за адміністративні завдання або інші витрати, які він несе, пов'язані з орендою, які не передають товар або послугу орендареві. Такі суми, які мають бути сплачені орендарем, не означають появу окремого компонента договору, а вважаються частиною загальної компенсації, яка розподіляється на окремі ідентифіковані компоненти договору.

Строк оренди (пункти 18–21)

- Б34 Визначаючи строк оренди та оцінюючи тривалість невідмовного періоду оренди, суб'єкт господарювання застосовує визначення договору та встановлює період, протягом якого договір є забезпеченим правовою санкцією. Оренда більше не є забезпеченою правовою санкцією, коли орендар і орендодавець – кожен має право припинити дію оренди без дозволу іншої сторони, заплативши не більше ніж незначний штраф.
- Б35 Якщо лише орендар має право припинити дію оренди, то таке право вважається можливістю припинити дію оренди, яка є в орендаря, при визначенні суб'єктом господарювання строку оренди. Якщо лише орендодавець має право припинити дію оренди, то невідмовний період оренди включає період, якого стосується ця можливість припинити дію оренди.
- Б36 Строк оренди починається з дати початку оренди та включає будь-які орендні канікули, що надаються орендареві орендодавцем.
- Б37 На дату початку оренди суб'єкт господарювання оцінює, чи є орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує можливість продовжити оренду або придбати базовий актив або у тому, що він не реалізує можливість припинити дію оренди. Суб'єкт господарювання розглядає всі доречні факти й обставини, які створюють економічний стимул для орендаря до реалізації, або не реалізації, такої можливості, в тому числі будь-які очікувані зміни фактів й обставин з дати початку оренди до дати реалізації такої можливості. Прикладами таких чинників, які слід брати до уваги, зокрема, є
- (а) умови договору щодо таких періодів можливого продовження або припинення оренди порівняно з ринковими ставками, такі як:
 - (i) сума платежів за оренду у будь-якому з періодів можливого продовження або припинення оренди;
 - (ii) сума будь-яких змінних платежів за оренду або інших умовних платежів, таких як платежі в рахунок штрафів за припинення дії оренди або гарантії ліквідаційної вартості; та
 - (iii) умови будь-яких можливостей, які можуть бути реалізовані після початкових періодів можливостей продовження або припинення оренди (наприклад, можливість придбання, яка може бути реалізована наприкінці періоду продовження оренди за ставкою, яка наразі нижча за ринкові ставки).
 - (б) значущі вдосконалення базового активу здійснені (або здійснення яких очікується) протягом строку дії договору, що, як передбачається, дасть значущу економічну вигоду орендареві коли можна буде реалізувати можливість продовжити або припинити дію оренди або придбати базовий актив;
 - (в) витрати, пов'язані з припиненням оренди, такі як витрати, пов'язані з перемовинами, витрати на переміщення, витрати на ідентифікацію іншого базового активу, який відповідає потребам орендаря, витрати, пов'язані з інтеграцією нового активу в діяльність орендаря, або штрафи за припинення оренди чи інші подібні витрати, в тому числі витрати, пов'язані з поверненням базового активу до передбаченого в договорі стану або у передбачене в договорі місце;
 - (г) важливість базового активу для діяльності орендаря, беручи до уваги, зокрема, те, чи є базовий актив спеціалізованим активом, місце знаходження базового активу та наявність відповідних альтернатив; та
 - (г) умови, пов'язані з реалізацією можливості продовження або припинення оренди (тобто коли можливість може бути реалізована лише за виконання однієї чи кількох умов), а також імовірність того, що ці умови існують.
- Б38 Можливість продовжити або припинити оренду може поєднуватися з однією або кількома іншими умовами договору (наприклад, гарантією ліквідаційної вартості) так, що орендар гарантує орендодавцеві мінімальну або фіксовану у грошовому вираженні рентабельність, яка в основному лишається однаковою незалежно від того, чи можливість реалізована. У таких випадках, та незважаючи на керівництво щодо по суті фіксованих платежів у пункті Б42, суб'єкт господарювання виходить з того, що орендар є обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує можливість продовжити оренду або у тому, що він не реалізує можливість припинити оренду.
- Б39 Що коротший невідмовний період оренди, то більш імовірним є те, що орендар реалізує можливість продовжити оренду або що він реалізує можливість припинити оренду. Це пояснюється тим, що витрати, пов'язані з отримання активу на заміну, як правило, пропорційно вищі, якщо невідмовний період короткий.
- Б40 Застосована орендарем у минулому практика щодо періоду, протягом якого він зазвичай використовував подібні види активів (чи орендовані, чи власні), а також економічні причини для

цього, можуть надати інформацію, яка буде корисною при складанні оцінки щодо того, чи є орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує або не реалізує певну можливість. Наприклад, якщо орендар, як правило, користувався певними видами активів протягом певного періоду часу, або якщо орендар часто реалізує ті чи ті можливості, орендуючи певні види базових активів то орендар має розглянути економічні причини такої своєї практики, оцінюючи, чи є він обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує ту чи ту можливість, орендуючи такі активи.

- Б41 В пункті 20 вказано, що після дати початку оренди орендар ще раз оцінює строк оренди після настання значущої події або значущої зміни обставин, яка контролюється орендарем та впливає на те, чи є орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує можливість, яка раніше не була включена у його визначення строку оренди, або що він не реалізує можливість, яка раніше була включена у його визначення строку оренди. Прикладами значущих подій або змін обставин є, зокрема
- (а) значущі вдосконалення орендованої нерухомості, не передбачені на дату початку оренди, завдяки яким орендар, як очікується, матиме значну економічну вигоду, коли можна буде реалізувати можливість продовжити або припинити оренду або придбати базовий актив.;
 - (б) значуща модифікація або налаштування базового активу, які не будуть передбачені на дату початку оренди;
 - (в) початок суборенди базового активу на період, що виходить за межі попередньо встановленого строку оренди; та
 - (г) бізнес рішення орендаря, яке безпосередньо стосується реалізації чи не реалізації певної можливості (наприклад, рішення продовжити оренду доповняльного активу, позбутися альтернативного активу або позбутися бізнес одиниці, у якій застосовують актив з права користування).

По суті фіксовані орендні платежі (пункти 27(а), 36(в) та 70(а))

- Б42 До орендних платежів належать будь-які по суті фіксовані орендні платежі. По суті фіксовані орендні платежі – це платежі, які за формою містять змінність, однак по суті є немінучими. По суті фіксовані орендні платежі існують, наприклад, якщо:
- (а) платежі мають структуру змінних орендних платежів, але у тих платежах немає справжньої змінності. Такі платежі містять змінні положення, які не мають реальної економічної сутності. Прикладами таких видів платежів є:
 - (i) платежі, які повинні бути здійснені лише якщо доведено, що актив може функціонувати протягом оренди, або лише якщо станеться подія, яка насправді не може не статися; чи
 - (ii) платежі, які спершу мали структуру змінних орендних платежів, пов'язаних з використанням базового активу; але для яких змінність зникне у певний момент після дати початку оренди, і ці платежі стануть фіксованими протягом решти строку оренди. Такі платежі стають по суті фінансованими платежами, коли змінність зникає.
 - (б) є більше ніж одна сукупність платежів, які орендар може здійснити, однак лише одна з цих сукупностей платежів є реалістичною. У такому випадку суб'єкт господарювання вважає орендними платежами лише реалістичну сукупність платежів;
 - (в) є більше ніж одна реалістична сукупність платежів, які орендар може здійснити, але він повинен здійснити щонайменше одну з таких сукупностей платежів. У такому випадку суб'єкт господарювання вважає орендними платежами ту сукупність платежів, яка передбачає найменшу сукупну величину виплат з урахуванням дисконтування.

Участь орендаря в базовому активі до дати початку оренди

Витрати орендаря, пов'язані зі спорудженням або проектуванням базового активу

- Б43 Суб'єкт господарювання може вести перемовини щодо оренди до того, як базовий актив може бути наданий для використання орендарем. У деяких видах оренди базовий актив для того, щоб орендар міг його використовувати, можливо, необхідно побудувати або переробити. Залежно від умов договору від орендаря можуть вимагати здійснити платежі, пов'язані з таким будівництвом чи проектуванням активу.
- Б44 Якщо орендар несе витрати, пов'язані зі спорудженням чи проектуванням базового активу то орендар обліковує ці витрати, застосовуючи інші відповідні стандарти, наприклад, МСБО 16.

Витрати, пов'язані зі спорудженням чи проектуванням базового активу не включають платежі, здійснені орендарем за право використовувати базовий актив. Платежі за право використовувати базовий актив, – це платежі за оренду, незалежно від часу здійснення таких платежів.

Юридичне право на базовий актив.

- Б45 Орендар може отримати юридичне право на базовий актив до того, як таке юридичне право буде передане орендодавцеві і актив буде переданий в оренду орендареві. Отримання юридичного права саме по собі не визначає, як обліковувати цю операцію.
- Б46 Якщо орендар контролює базовий актив (або отримує контроль над ним) до того, як актив переданий орендодавцеві, то така операція є операцією продажу та зворотної оренди, яка обліковується відповідно до пунктів 98–103.
- Б47 Однак якщо орендар не отримує контролю над базовим активом до того, як цей актив передається орендодавцеві, то така операція не є операцією продажу та зворотної оренди. Наприклад, це може бути у випадку, коли виробник, орендодавець і орендар ведуть перемовини щодо операції придбання активу у виробника орендодавцем, який, своєю чергою, надає цей актив орендареві. Орендар може отримати юридичне право на базовий актив до того, як юридичне право буде передане орендодавцеві. У такому випадку, якщо орендар отримує юридичне право на базовий актив, але не отримує контролю над активом до того, як воно буде передане орендодавцеві, операція обліковується не як операція продажу та зворотної оренди, а як оренда.

Розкриття інформації орендарем (пункт 59)

- Б48 Визначаючи, чи необхідна додаткова інформація про орендну діяльність, щоб виконати мету розкриття інформації, викладену в пункті 51, орендар розглядає таке:
- (а) чи є доречна така інформація для користувачів фінансової звітності. Орендар надає додаткову інформацію, визначену в пункті 59, лише якщо очікується, що така інформація є доречною для користувачів фінансової звітності. У цьому контексті це ймовірно буде так, якщо вона допомагає користувачам зрозуміти:
- (i) гнучкість, яку забезпечує оренда. Оренда може забезпечувати гнучкість, якщо, наприклад, орендар може зменшити свій ризик завдяки реалізації можливостей припинення оренди або поновлення оренди на сприятливих для нього умовах;
 - (ii) обмеження, які створює оренда. Оренда може створювати обмеження, наприклад, вимагаючи від орендаря забезпечувати певні фінансові показники;
 - (iii) чутливість інформації, що розкривається, до ключових змінних. Інформація, що розкривається, може бути чутливою, наприклад, до майбутніх змінних орендних платежів;
 - (iv) інші ризики, що виникають у зв'язку з орендою;
 - (v) відхилення від галузевої практики. Такими відхиленнями можуть бути, наприклад, незвичайні або унікальні умови оренди, які впливають на весь портфель оренди орендаря;
- (б) чи інформація очевидно виходить з інформації, яка або подана в основній фінансовій звітності, або розкрита у примітках. Орендарю не потрібно дублювати інформацію, яка вже подана деінде у фінансовій звітності.
- Б49 Додаткова інформація, пов'язана зі змінними орендними платежами, що, залежно від обставин, може бути необхідною для досягнення мети розкриття інформації, викладеної в пункті 51, може включати інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити, наприклад:
- (а) причини, через які орендар використовує змінні орендні платежі та поширеність таких платежів;
 - (б) відносну величину змінних орендних платежів щодо фіксованих платежів;
 - (в) ключові змінні величини, від яких залежать змінні орендні платежі, та як змінюватимуться платежі у відповідь на зміну таких ключових змінних величин; та
 - (г) інші операційні та фінансові наслідки змінних орендних платежів.
- Б50 Додаткова інформація, пов'язана з можливостями продовження оренди або можливостями припинення оренди, що, залежно від обставин, може бути необхідною для досягнення мети, викладеної в пункті 51, може включати інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити, наприклад:
- (а) причини, через які орендар використовує можливості продовження оренди або можливості

- припинення оренди, та поширеність таких можливостей;
- (б) відносну величину *можливих орендних платежів*, порівняно з орендними платежами
 - (в) поширеність реалізації можливостей продовження або припинення оренди, які не були включені в оцінку орендних зобов'язань; та
 - (г) інші операційні та фінансові наслідки таких можливостей.
- Б51 Додаткова інформація, пов'язана з гарантіями ліквідаційної вартості, що, залежно від обставин, може бути необхідною для досягнення мети, викладеної в пункті 51, може включати інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити, наприклад
- (а) причини, через які орендар надає гарантії ліквідаційної вартості та поширеність таких гарантій;
 - (б) величину ризику ліквідаційної вартості, на який наражається орендар;
 - (в) природу базових активів для яких такі гарантії надані; та
 - (г) інші операційні та фінансові наслідки таких гарантій.
- Б52 Додаткова інформація, пов'язана з операціями з продажу та зворотної оренди, що, залежно від обставин, може бути необхідною для досягнення мети, викладеної в пункті 51, може включати інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити, наприклад
- (а) причини, через які орендар здійснює операції з продажу та зворотної оренди, та поширеність таких операцій;
 - (б) ключові умови окремих операцій з продажу та зворотної оренди ;
 - (в) платежі, не включені в оцінку зобов'язань з оренди; та
 - (г) вплив операцій з продажу та зворотної оренди на грошові потоки у звітному періоді.

Класифікація оренди орендодавцем (пункти 61–66)

- Б53 Класифікація оренди для орендодавців у цьому стандарті базується на тому, якою мірою оренда передає [орендареві] ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на базовий активом. Ризики включають можливості збитків через невикористання потужностей або технологічне старіння та коливання рентабельності внаслідок зміни економічних умов. Вигодами можуть бути очікування рентабельного функціонування базового активу протягом строку його економічного використання та очікування доходу від збільшення вартості чи реалізації ліквідаційної вартості.
- Б54 Договір про оренду може включати умови щодо коригування орендних платежів за конкретні зміни, що сталися у період між датою початку дії оренди та датою початку оренди (такі як зміна собівартості базового активу для орендодавця або зміна вартості фінансування оренди у орендодавця). У такому випадку для цілей класифікації оренди вплив таких змін слід вважати такими, що сталися на дату початку дії оренди.
- Б55 Якщо оренда включає обидва елементи – і землю, і будівлі, – то орендодавець оцінює класифікацію кожного елемента як фінансову оренду або як операційну оренду окремо, застосовуючи пункти 62–66 та Б53–Б54. Визначаючи, чи є елементи землі операційною орендою чи фінансовою орендою, важливо зважати на те, що земля, як правило, має необмежений строк економічного використання.
- Б56 Якщо це необхідно з метою класифікації та обліку оренди землі та будівель, орендодавець розподіляє орендні платежі (в тому числі будь-які авансові одноразові платежі) між елементами землі та будівель пропорційно відношній справедливій вартості частки орендованої нерухомості в елементі землі та елементі будівель оренди на дату початку дії оренди. Якщо орендні платежі не можна достовірно розподілити між цими двома елементами, то вся оренда класифікується як фінансова оренда, окрім випадків, коли очевидно, що обидва елементи є операційною орендою, і в такому разі вся оренда класифікується як операційна оренда.
- Б57 Щодо оренди землі та будівель, у якій величина елементу землі є несуттєвою для оренди, то тут орендодавець може трактувати землю та будівлі як один елемент для цілей класифікації оренди та класифікувати його як фінансову оренду або як операційну оренду, застосовуючи пункти 62–66 та Б53–Б54. У такі випадках орендодавець вважає, що строк економічного використання будівель є строком економічного використання всього базового активу.

Класифікація суборенди

- Б58 Класифікуючи суборенду, проміжний орендодавець класифікує суборенду як фінансову оренду або як операційну оренду таким чином:

- а) якщо головна оренда є короткостроковою орендою, яку суб'єкт господарювання, як орендар, відобразив в обліку застосовуючи пункт б, то суборенда класифікується як операційна оренда;
- б) якщо ж ні, то суборенда класифікується з посиланням на актив з права користування, що виникає внаслідок головної оренди, а не з посиланням на базовий актив (наприклад, об'єкт основних засобів, що є об'єктом оренди).

Додаток В

Дата набрання чинності та перехідні положення

Цей додаток є невід'ємною частиною стандарту і має таку саму силу, що й інші частини стандарту.

Дата набрання чинності

- В1** Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2019 року або пізніше. Дострокове застосування дозволене для суб'єктів господарювання, які на час першого застосування цього стандарту застосовують МСФЗ 15 *Дохід від договорів з клієнтами*. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт достроково, то він розкриває цей факт.
- В1А** Документом *«Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «сovid-19»*, виданим у травні 2020 року, додано пункти 46А, 46Б, 60А, В20А та В20Б. Орендареві слід застосовувати ці зміни для річних періодів, що починаються 1 червня 2020 року або пізніше. Дострокове застосування допускається, в тому числі, у фінансовій звітності, не затвердженій до випуску станом на 28 травня 2020 року.
- В1Б** Документом *«Реформа еталонної ставки відсотка–фаза 2»* виданим в серпні 2020 року внесено зміни до МСФЗ 9, МСБО 39, МСФЗ 7, МСФЗ 4, та МСФЗ 16, додано пункти 104-106 та В20В-В20Г. Суб'єкту господарювання слід застосовувати ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2021 року або пізніше. Дострокове застосування допускається. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни достроково, то він розкриває цей факт.
- В1В** Документом *«Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «сovid-19» після 30 червня 2021 року»* виданим у березні 2021 року внесено зміни до пункту 46Б та додано пункти В20БА–В20БВ. Орендареві слід застосовувати ці зміни для річних періодів, що починаються 1 квітня 2021 року або пізніше. Дострокове застосування допускається, в тому числі, у фінансовій звітності, не затвердженій до випуску станом на 31 березня 2021 року.
- В1Г** Документом *«Орендні зобов'язання в операціях продажу та зворотної оренди»*, випущеним у вересні 2022 року змінено пункт В2 та додано пункт 102Ат а В20Г. Орендар-продавець застосовує ці зміни до річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2024 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо орендар-продавець застосовує ці зміни для більш ранніх періодів він повинен розкрити цей факт.

Перехідні положення

- В2** Для цілей вимог, викладених в пунктах В1– В20Г датою першого застосування є початок річного звітного періоду, у якому суб'єкт господарювання вперше застосовує цей стандарт.

Визначення оренди

- В3** Як практичний прийом, від суб'єкта господарювання не вимагається здійснювати повторну оцінку того, чи є договір орендою або чи містить він оренду, який включає оренду на дату першого застосування. Натомість, суб'єктові господарювання дозволяється:
- застосовувати цей стандарт до договорів, які раніше були ідентифіковані як оренди із застосуванням МСБО 17 *Оренда* та КТМФЗ 4 *Визначення, чи містить угода оренду*. До таких договорів суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо переходу, викладені в пунктах В5–В18;
 - не застосовувати цей стандарт до договорів, які не були раніше ідентифіковані як такі, що містять оренду із застосуванням МСБО 17 та КТМФЗ 4.
- В4** Якщо суб'єкт господарювання вибирає практичний прийом, викладений у пункті В3, то він розкриває цей факт та застосовує цей практичний прийом до всіх своїх договорів. Внаслідок цього суб'єкт господарювання застосовує вимоги, викладені в пунктах 9–11, лише до договорів, укладених (або змінених) у день першого застосування стандарту або пізніше.

Орендар

- В5** Орендар застосовує цей стандарт до своєї оренди або
- ретроспективно до кожного попереднього звітного періоду, поданого із застосуванням МСБО 8 *Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки*; або
 - ретроспективно з визнанням кумулятивного наслідку першого застосування цього

стандарту, який є визнаним [у звітності] на дату першого застосування [цього стандарту] відповідно до пунктів В7–В13.

- В6 Орендар застосовує вибір, описаний у пункті В5, узгоджено й послідовно до всієї своєї оренди, у якій він є орендарем.
- В7 Якщо орендар вирішує застосовувати цей стандарт відповідно до пункту В5(б), то він не перераховує порівняльну інформацію. Натомість орендар визнає кумулятивний наслідок першого застосування цього стандарту як коригування залишку нерозподіленого прибутку (або іншого компоненту власного капіталу, залежно від ситуації) на початок періоду станом на дату першого застосування.

Оренда, раніше класифікована як операційна оренда

- В8 Якщо орендар вирішує застосовувати цей стандарт відповідно до пункту В5(б), то він:
- (а) на дату першого застосування для оренди, що раніше була класифікована як операційна оренда із застосуванням МСБО 17, визнає орендні зобов'язання. Орендар оцінює таке орендні зобов'язання за теперішньою вартістю не сплачених орендних платежів, дисконтованою з використанням ставки додаткових запозичень орендаря на дату першого застосування;
 - (б) на дату першого застосування для оренди, що раніше була класифікована як операційна оренда із застосуванням МСБО 17, визнає актив з права користування. Орендар має вибрати, для кожної оренди окремо, як оцінювати такий актив з права користування:
 - (і) чи за його балансовою вартістю так, ніби цей стандарт застосовувався з дати початку оренди, але дисконтованою з використанням ставки додаткових запозичень орендаря на дату першого застосування;
 - (іі) чи за величиною, що дорівнює орендному зобов'язанню, скоригованому на суму будь-яких сплачених авансом або нарахованих орендних платежів, пов'язаних з цією орендою, визнаних у звіті про фінансовий стан безпосередньо перед датою першого застосування;
 - (в) на дату першого застосування до активів з права користування застосовує МСБО 36 *Зменшення корисності активів*, окрім випадків, коли орендар застосовує практичний прийом, описаний в пункті В10(б).
- В9 Незважаючи на вимоги пункту В8, для оренди, яка раніше була класифікована як операційна оренда із застосуванням МСБО 17, орендар
- (а) не повинен здійснювати будь-які коригування при переході [на цей стандарт] для оренди, базовий актив за якою є малоцінний (як описано в пунктах Б3–Б8), який обліковуватиметься із застосуванням пункту 6. З дати першого застосування орендар обліковує такі активи, застосовуючи цей стандарт;
 - (б) не повинен здійснювати будь-які коригування при переході [на цей стандарт] для оренди, яка раніше обліковувалася як інвестиційна нерухомість із застосуванням моделі справедливої вартості, описаної в МСБО 40 *Інвестиційна нерухомість*. Орендар обліковує актив з права користування та орендні зобов'язання, що виникає внаслідок такої оренди, застосовуючи МСБО 40 та цей стандарт з дати першого застосування.
 - (в) оцінює актив з права користування за справедливою вартістю на дату першого застосування для оренди, яка раніше обліковувалася як операційна оренда відповідно до МСБО 17 та яка з дати першого застосування [цього стандарту] буде обліковуватися як інвестиційна нерухомість із застосуванням моделі справедливої вартості, викладеної в МСБО 40. Орендар обліковує актив з права користування та облікове зобов'язання, що виникає внаслідок такої оренди, застосовуючи МСБО 40 та цей стандарт з дати першого застосування
- В10 Застосовуючи цей стандарт ретроспективно, відповідно до пункту В5(б), до оренди, що раніше була класифікована як операційна оренда із застосуванням МСБО 17, орендар може скористатися одним або кількома викладеними далі практичними прийомами. До кожної окремої оренди орендар може застосовувати різні практичні прийоми.
- (а) орендар може застосовувати єдину ставку дисконту до портфеля оренди з обґрунтовано подібними характеристиками (наприклад, оренди з подібними строками оренди, що лишилися, для подібного класу базового активу за подібних економічних умов);
 - (б) альтернативою виконання аналізу на предмет зменшення корисності для орендаря може бути використання ним власної оцінки того, чи є оренда обтяжливою, здійсненої із застосуванням МСБО 37 *Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи* безпосередньо перед датою першого застосування. Якщо орендар вибирає цей практичний прийом, то він коригує актив з права користування на дату першого застосування на

величину забезпечення для обтяжливої оренди, визнаного у звіті про фінансовий стан безпосередньо перед датою першого застосування;

- (в) орендар може вибрати не застосувати вимоги, викладених у пункту В8, до оренди, для якої строк оренди закінчується протягом 12 місяців від дати першого застосування. У такому випадку орендар
 - (і) обліковує цю оренду у такий самий спосіб, що і короткострокову оренду, як описано в пункті б; та
 - (іі) включає витрати, пов'язані з такою орендою, до складу розкритих витрат на короткострокову оренду у тому річному звітному періоду, який містить дату першого застосування;
- (г) орендар може виключити первісні прямі витрати з оцінки активу з права користування на дату першого застосування;
- (г) орендар може скористатися інформацією, що стала відома пізніше, наприклад, при визначенні строку оренди, якщо договір містить можливості продовження або припинення оренди.

Оренда, раніше класифікована як фінансова оренда

- В11 Якщо орендар вирішив застосувати цей стандарт відповідно до пункту В5б) до оренди, яка була класифікована як фінансова оренда із застосуванням МСБО 17, то балансовою вартістю активу з права користування та орендного зобов'язання на дату першого застосування є балансова вартість орендного активу та орендне зобов'язання безпосередньо перед такою датою, оцінена із застосуванням МСБО 17. Для такої оренди орендар обліковує актив з права користування та орендне зобов'язання, застосовуючи цей стандарт з дати першого застосування.

Розкриття інформації

- В12 Якщо орендар вирішив застосувати цей стандарт відповідно до пункту В5б), то він розкриває інформацію про перше застосування, якої вимагає пункт 28 МСБО 8, за винятком інформації, зазначеної в параграфі пункті 28(д) МСБО 8. Замість інформації, вказаної в пункті 28(д) МСБО 8, орендар розкриває
- (а) середньозважену ставку додаткових запозичень орендаря, застосовану для орендних зобов'язань, визнаних у звіті про фінансовий стан на дату першого застосування цього стандарту; та
 - (б) пояснення будь-яких різниць між:
 - (і) зобов'язаннями за операційною орендою, розкритими при застосуванні МСБО 17 на кінець річного звітного періоду, що безпосередньо передує даті першого застосування, дисконтованими з використанням ставки додаткових запозичень на дату першого застосування, як описано в пункті В8а); та
 - (іі) орендними зобов'язаннями, визнаними у звіті про фінансовий стан на дату першого застосування.
- В13 Якщо орендар застосовує один або кілька практичних прийомів, вказаних у пункті В10, то він розкриває цей факт.

Орендодавці

- В14 Окрім описаного в пункті В15, орендодавець не повинен здійснювати жодних коригувань при переході до цього стандарту для оренди, у якій він є орендодавцем, та має обліковувати таку оренду, застосовуючи цей стандарт з дати першого застосування.
- В15 Проміжний орендодавець:
- (а) повторно оцінює суборенду, яка була класифікована як операційна оренда відповідно до МСБО 17 та яка діє на дату першого застосування, щоб визначити, чи має кожна суборенда бути класифікована як операційна оренда чи як фінансова оренда, відповідно до цього стандарту. Проміжний орендодавець виконує таку оцінку на дату першого застосування на підставі договірних умов головної оренди та суборенди, що лишилися станом на таку дату;
 - (б) суборенду, яка була класифікована як операційна оренда згідно з МСБО 17, але класифікується як фінансова оренда згідно з цим стандартом, обліковує як нову фінансову оренду, укладену на дату першого застосування.

Операції з продажу та зворотної оренди до дати першого застосування

- B16 Суб'єкт господарювання не здійснює повторної оцінки операцій з продажу та зворотної оренди, договори щодо яких були укладені до дати першого застосування, щоб визначити, чи відповідає передача базового активу вимогам МСФЗ 15 для обліку такої передачі як продажу.
- B17 Якщо операція продажу та зворотної оренди обліковувалася як продаж та фінансова оренда відповідно до МСБО 17, то продавець-орендар
- обліковує зворотну оренду у такий самий спосіб, у який він обліковує будь-яку іншу фінансову оренду, що існує на дату першого застосування; та
 - продовжує амортизувати будь-який дохід від продажу протягом строку оренди.
- B18 Якщо операція продажу та зворотної оренди обліковувалася як продаж та операційна оренда відповідно до МСБО 17, то продавець-орендар:
- обліковує зворотну оренду у такий самий спосіб, у який він обліковує будь-яку іншу операційну оренду, що існує на дату першого застосування; та
 - коригує актив з права користування у зворотній оренді з метою відображення будь-яких відстрочених прибутків або збитків, пов'язаних з позаринковими умовами, визнаних у звіті про фінансовий стан безпосередньо перед датою першого застосування.

Суми, раніше визнані стосовно об'єднань бізнесу

- B19 Якщо орендар раніше визнав актив або зобов'язання відповідно до МСФЗ 3 *Об'єднання бізнесу*, що пов'язані зі сприятливими або несприятливими умовами операційної оренди, придбаній як частина об'єднання бізнесу, то орендар припиняє визнання такого активу або зобов'язання та коригує балансову вартість активу з права користування на відповідну суму на дату першого застосування.

Посилання на МСФЗ 9

- B20 Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт, але не застосовує МСФЗ 9 *Фінансові інструменти*, то будь-які посилання у цьому стандарті на МСФЗ 9 слід читати як посилання на МСБО 39 *Фінансові інструменти: визнання та оцінка*.

Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «сovid-19», для орендарів

- B20A Орендар застосовує документ «Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «сovid-19»» (див. пункт В1А) ретроспективно, визнаючи кумулятивний ефект первісного застосування цієї зміни як коригування початкового залишку нерозподіленого прибутку (чи, відповідно до ситуації, іншого компоненту власного капіталу) на початку річного звітного періоду, в якому орендар уперше застосовує зазначену зміну.
- B20Б У звітному періоді, в якому орендар застосовує «Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «сovid-19»» уперше, орендар не зобов'язаний розкривати інформацію, передбачену пунктом 28(д) МСБО 8.
- B20БА Орендар застосовує документ «Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «сovid-19»» після 30 червня 2021 року (див. пункт В1А) ретроспективно, визнаючи кумулятивний ефект первісного застосування цієї зміни як коригування початкового залишку нерозподіленого прибутку (чи, відповідно до ситуації, іншого компоненту власного капіталу) на початку річного звітного періоду, в якому орендар уперше застосовує зазначену зміну.
- B20ББ У звітному періоді, в якому орендар застосовує «Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «сovid-19»», після 30 червня 2021 року, орендар не зобов'язаний розкривати інформацію, передбачену пунктом 28(г) МСБО 8.
- B20БВ Застосовуючи пункт 2 цього стандарту орендар застосовує практичні прийоми зазначені в пункті 46А відповідно до чинних договорів з подібними характеристиками та подібними обставинами, незалежно від того, чи договір став прийнятним для практичного прийому в наслідок застосування орендарем документа «Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «сovid-19»» (див. пункт В1А) або «Поступки з оренди, пов'язані з пандемією «сovid-19»» після 30 червня 2021 року (див. пункт В1В).

Реформа еталонної ставки відсотка –фаза 2

- B20B Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно відповідно до МСБО 8, за винятком зазначеного в пункті B20Г.
- B20Г Суб'єкт господарювання не зобов'язаний перераховувати попередні періоди щоб відобразити застосування цих змін. суб'єкт господарювання може перерахувати попередні періоди, якщо і тільки якщо, це можливо зробити без інформації, яка стала відома пізніше. Якщо суб'єкт господарювання не перераховує попередні періоди, він має визнати будь-яку різницю між попередньою балансовою вартістю та балансовою вартістю на початок річного звітного періоду, що включає дату першого застосування цих змін у початковому нерозподіленому прибутку (або іншій складовій власного капіталу, відповідно) річного звітного періоду, що включає дату першого застосування цих змін.

Орендні зобов'язання в операціях продажу та зворотній оренді

- B20Г Орендар-продавець застосовує документ «Орендні зобов'язання в операціях продажу та зворотній оренді (див. пункт В1Г) ретроспективно відповідно до МСБО 8 до операцій продажу та зворотній оренді здійснених після дати першого застосування.

Вилучення інших стандартів

- B21 Цей стандарт замінює такі стандарти та тлумачення:
- (a) МСБО 17 *Оренда*;
 - (б) КТМФЗ 4 *Визначення, чи містить угода оренду*;
 - (в) ПКТ-15 *Операційна оренда: заохочення*; та
 - (г) ПКТ-27 *Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду*.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 17

«Страхові контракти»

Мета

- 1 МСФЗ 17 «*Страхові контракти*» установлює принципи визнання та оцінки, подання та розкриття *страхових контрактів* у сфері застосування Стандарту. Мета МСФЗ 17 полягає в забезпеченні надання суб'єктом господарювання доречної інформації, що достовірно представляє такі контракти. Ця інформація надає користувачам фінансової звітності підстави для оцінки впливу страхових контрактів на фінансовий стан суб'єкта господарювання, його фінансові результати діяльності і грошові потоки.
- 2 При застосуванні МСФЗ 17 суб'єкт господарювання розглядає свої суттєві права та обов'язки незалежно від того, чи виникають вони на підставі контракту, закону або нормативно-правового акту. Контракт - це угода між двома або більше сторонами, що створює забезпечені правовою санкцією права та обов'язки. Забезпеченість прав і обов'язків за контрактом правовою санкцією - це питання права. Контракти можуть бути укладені в письмовій або усній формі, або в іншій формі в межах загальноприйнятої практики ведення справ. Умови контрактів включають у себе всі явні та неявні умови контракту, але суб'єкт господарювання не враховує умови, які не мають комерційного змісту (тобто не справляють помітного впливу на економічні параметри контракту). До неявних умов контракту належать умови, що накладаються законом чи нормативно-правовими актами. У різних юрисдикціях, галузях і суб'єктах господарювання мають місце різні практики й процеси укладання контрактів із клієнтами. Крім того, контракти можуть бути різними і в самого суб'єкта господарювання (наприклад, залежно від класу клієнта або характеру об'єктів чи послуг).

Сфера застосування

- 3 Суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 17 до:
 - (а) страхових контрактів (включаючи *контракти перестрахування*), які він випускає;
 - (б) контрактів перестрахування, які він утримує; і
 - (в) *інвестиційних контрактів із умовами дискреційної участі*, які він випускає, якщо суб'єкт господарювання випускає також і страхові контракти.
- 4 Усі посилання на страхові контракти в МСФЗ 17 застосовуються також до:
 - (а) утримуваних контрактів перестрахування, окрім;
 - (і) згадок про випущені страхові контракти; і
 - (іі) зазначених у пунктах 60-70А.
 - (б) *інвестиційних контрактів із умовами дискреційної участі*, представленими в пункті 3(в), крім посилань на страхові контракти в пункті 3(в) та контрактів, зазначених у пункті 71.
- 5 Усі посилання, зроблені в МСФЗ 17 на випущені страхові контракти, застосовуються також до страхових контрактів, придбаних суб'єктом господарювання в рамках передавання страхових контрактів або об'єднання бізнесу, окрім утримуваних контрактів перестрахування.
- 6 Визначення страхового контракту подано в додатку А, а в пунктах Б2-Б30 додатку Б надано керівництва щодо визначення страхового контракту.
- 7 Суб'єкт господарювання не застосовує МСФЗ 17 до:
 - (а) гарантій, що надаються виробником, дилером або роздрібним постачальником у зв'язку з продажем його товарів чи послуг клієнтові (див. МСФЗ 15 «*Дохід від договорів з клієнтами*»);
 - (б) активів та зобов'язань роботодавців за програмами виплат працівникам (див. МСБО 19 «*Виплати працівникам*» та МСФЗ 2 «*Платіж на основі акцій*») та в рамках зобов'язань щодо пенсійного забезпечення, про які звітують програми з визначеним внеском (див. МСБО 26 «*Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення*»);
 - (в) контрактних прав чи контрактних зобов'язань, залежних від майбутнього використання нефінансової статті чи права на її використання (наприклад, деякі ліцензійні платежі, роялті, змінні та інші умовні орендні платежі й аналогічні статті: див. МСФЗ 15, МСБО 38 «*Нематеріальні активи*» та МСФЗ 16 «*Оренда*»).

- (г) гарантій ліквідаційної вартості, що надаються виробником, дилером або роздрібним постачальником, а також гарантії ліквідаційної вартості від орендаря, якщо вони вбудовані в контракт оренди (див. МСФЗ 15 і МСФЗ 16).
 - (г) договорів фінансової гарантії, крім тих випадків, коли емітент раніше прямо заявляв про те, що вважає такі договори страховими контрактами й використовував облік, що застосовується до страхових контрактів. Емітент обирає, чи застосовувати до таких договорів фінансової гарантії або МСФЗ 17, або МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» та МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». Емітент може робити такий вибір на рівні окремих контрактів, але вибір, зроблений стосовно певного контракту, є таким, що не підлягає скасуванню.
 - (д) умовної компенсації, яка підлягає сплаті чи отриманню в результаті об'єднання бізнесу (див. МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»).
 - (е) страхових контрактів, за якими суб'єкт господарювання є держателем страхового полісу, якщо такі контракти не є при цьому контрактами перестрахування, що утримуються (див. пункт 3(б)).
 - (є) договорів щодо кредитних карток або аналогічних договорів, що визначають механізми кредитування або здійснення платежів, які відповідають визначенню страхового контракту в тому й лише тому разі, якщо суб'єкт господарювання не враховує оцінку *страхового ризику*, пов'язаного з конкретним клієнтом, під час установлення ціни контракту з таким клієнтом (див. МСФЗ 9 та інші Стандарти МСФЗ, що застосовуються). Однак у тому й лише тому разі, якщо МСФЗ 9 вимагає від суб'єкта господарювання відокремлення компоненту страхового покриття (див. пункт 2.1(r)(iv) МСФЗ 9), вбудованого в такий контракт, суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 17 до такого компоненту.
- 8 Деякі контракти відповідають визначенню страхового контракту, хоча їх головним призначенням є надання послуг за фіксовану плату. Суб'єкт господарювання має право обрати, чи застосовувати до таких контрактів, які він випускає, МСФЗ 15, а не МСФЗ 17, якщо (й лише якщо) виконуються зазначені нижче умови. Суб'єкт господарювання може робити такий вибір на рівні окремих контрактів, але вибір, зроблений стосовно певного контракту, є таким, що не підлягає скасуванню. Ось ці умови:
- (а) суб'єкт господарювання не враховує оцінку ризику, пов'язаного з конкретним клієнтом, при встановленні ціни контракту з таким клієнтом;
 - (б) контракт передбачає надання клієнтові компенсації у формі надання послуг, а не здійснення грошових виплат на його користь; і
 - (в) страховий ризик, що передається згідно з контрактом, виникає, в основному в наслідок користування послугами з боку клієнта, а не в наслідок невизначеності щодо вартості цих послуг.
- 8А Деякі контракти відповідають визначенню страхового контракту, але обмежують відшкодування в разі *страхових подій* сумою, необхідною за інших обставин для здійснення розрахунку за зобов'язанням держателя страхового полісу, що створене таким контрактом (це, наприклад, позики, які передбачають звільнення від погашення у разі смерті). Суб'єкт господарювання обирає, який стандарт МСФЗ 17 або МСФЗ 9, він буде застосовувати до таких своїх контрактів, окрім випадків, коли такі контракти є виключенням зі сфери застосування МСФЗ 17 на підставі пункту 7. Суб'єкт господарювання робить такий вибір для кожного *портфеля страхових контрактів*, причому цей вибір є для кожного портфеля таким, що не підлягає скасуванню.

Сукупність страхових контрактів

- 9 Набір або серія страхових контрактів із одним і тим самим або пов'язаним контрагентом може досягати загального комерційного ефекту чи мати на меті його досягнення. Для представлення у звітності суті таких контрактів може виявитись необхідним розгляд набору або серії контрактів як єдиного цілого. Наприклад, якщо права чи обов'язки за одним контрактом не призводять ні до чого окрім того що повністю заперечують права чи обов'язки за іншим контрактом, укладеним одночасно з тим самим контрагентом, то сукупний ефект полягає в тому, що прав чи обов'язків не існує.

Відокремлення компонентів від страхового контракту (пункти Б31-Б35)

- 10 Страховий контракт може містити один чи декілька компонентів, які входили б до сфери застосування іншого Стандарту, якби вони були окремими контрактами. Наприклад, страховий контракт може

містити *інвестиційний компонент* або компонент послуг, відмінний від *послуг страхового контракту* (чи обидва ці компоненти). Суб'єкт господарювання застосовує пункти 11-13 для визначення й обліку компонентів контракту.

- 11 Суб'єкт господарювання має:
- (а) застосувати МСФЗ 9, щоб з'ясувати, чи існує вбудований похідний інструмент, який підлягає виокремленню, і якщо так, то яким чином обліковувати цей похідний інструмент;
 - (б) відділити від основного страхового контракту інвестиційний компонент, якщо (й лише якщо) інвестиційний компонент є відокремлюваним (див. пункти Б31-Б32). Суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 9 для обліку відокремленого інвестиційного компоненту, окрім випадків, коли цей компонент є інвестиційним контрактом із умовами дискреційної участі, що належить до сфери застосування МСФЗ 17 (див. пункт 3(в)).
- 12 Після застосування пункту 11 для відокремлення всіх грошових потоків, пов'язаних із вбудованими похідними інструментами та конкретними інвестиційними компонентами, суб'єкт господарювання відокремлює від основного страхового контракту будь-яку обіцянку передати держателю страхового полісу відокремлені товари або послуги інші ніж послуги страхового контракту із застосуванням пункту 7 МСФЗ 15. Суб'єкт господарювання обліковує такі обіцянки із застосуванням МСФЗ 15. При застосуванні пункту 7 МСФЗ 15 для відокремлення обіцянки суб'єкт господарювання застосовує пункти Б33–Б35 МСФЗ 17 та, при первісному визнанні:
- (а) застосовує МСФЗ 15 для віднесення надходження грошових коштів на страховий компонент і будь-які обіцянки з надання конкретних товарів або послуг, інших ніж послуги страхового контракту; і
 - (б) відносить вибуття грошових коштів на страховий компонент і будь-які обіцяні конкретні товари або послуги інших ніж послуги страхового контракту, що обліковуються із застосуванням МСФЗ 15 так, щоб:
 - (і) вибуття грошових коштів, пов'язаних безпосередньо з кожним із компонентів, було віднесене на такий компонент; і
 - (іі) віднесення будь-яких інших грошових потоків здійснювалось на систематичній і раціональній основі з відображенням вибуття грошових коштів, якого суб'єкт господарювання міг би очікувати, якби такий компонент був окремим контрактом.
- 13 Після застосування пунктів 11-12 суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 17 до всіх решти компонентів основного страхового контракту. Надалі всі посилання в МСФЗ 17 на вбудовані похідні інструменти є посиланнями на похідні інструменти, які не було відокремлено від основного страхового контракту, а всі посилання на інвестиційні компоненти є посиланнями на інвестиційні компоненти, які не було відокремлено від основного страхового контракту (за винятком посилань, зроблених у пунктах Б31-Б32).

Рівень агрегування страхових контрактів

- 14 Суб'єкт господарювання визначає портфелі страхових контрактів. Портфель складається з контрактів, що наражаються на схожі ризики і управління якими здійснюється разом. Слід очікувати, що контракти в рамках однієї лінійки продуктів, матимуть схожі ризики, а отже слід очікувати, що вони перебуватимуть в одному й тому самому портфелі, якщо управління ними здійснюється разом. При цьому не очікується, що контракти для різних лінійок продуктів (наприклад, фіксований ануїтет з одноразовою сплатою премії в порівнянні зі звичайним строковим контрактом страхування життя) наражатимуться на схожі ризики, а отже слід очікувати, що вони перебуватимуть у різних портфелях.
- 15 Пункти 16-24 застосовуються до випущених страхових контрактів. Вимоги щодо рівня агрегування утримуваних контрактів перестраховування викладено в пункті 61.
- 16 Суб'єкт господарювання ділить портфелі випущених страхових контрактів, як мінімум, на:
- (а) групу контрактів, що є обтяжливими при первісному визнанні, якщо вони є
 - (б) групу контрактів, які при первісному визнанні не мають значної можливості стати згодом обтяжливими, якщо такі є; і
 - (в) групу решти контрактів у портфелі, якщо такі є.
- 17 Якщо суб'єкт господарювання має обґрунтовано необхідну та підтверджену інформацію для висновку про те, що певний набір контрактів належатиме до однієї й тієї самої групи при застосуванні пункту 16, то він може оцінити такий набір контрактів для з'ясування того, чи є ці контракти обтяжливими (див. пункт 47), а також оцінити набір контрактів для з'ясування того, чи не мають контракти значної

- можливості в подальшому стати обтяжливими (див. пункт 19). Якщо суб'єкт господарювання не має обґрунтовано необхідної та підтверджуваної інформації для висновку про те, що весь набір контрактів належатиме до однієї й тієї самої групи, то він шляхом розгляду конкретних контрактів визначає групу, до якої такі контракти належать.
- 18 До випущених контрактів, до яких суб'єкт господарювання застосовує підхід на основі розподілу премії (див. пункти 53-59), суб'єкт господарювання виходить із того, що жоден із контрактів у портфелі не є обтяжливим при первісному визнанні, якщо факти та обставини не вказують на протилежне. Суб'єкт господарювання оцінює, чи контракти, що не є обтяжливими при первісному визнанні, не мають значної можливості стати обтяжливими в подальшому, шляхом оцінювання ймовірності змін у відповідних фактах і обставинах.
- 19 Стосовно випущених контрактів, до яких суб'єкт господарювання не застосовує підходу на основі розподілу премії (див. пункти 53-54), суб'єкт господарювання оцінює, чи контракти, що не є обтяжливими при первісному визнанні, не мають значної можливості стати обтяжливими в подальшому:
- (а) на підставі ймовірності змін у припущеннях, котрі, в разі їх настання, призвели б до того що контракти стали обтяжливими;
 - (б) із використанням інформації про оцінки, зроблені у внутрішній звітності суб'єкта господарювання. Отже, під час оцінювання того, чи контракти, що не є обтяжливими при первісному визнанні, не мають значної можливості стати обтяжливими в подальшому:
 - (і) суб'єкт господарювання не повинен ігнорувати інформацію, що міститься в його внутрішній звітності, про вплив змін у припущеннях з приводу різних контрактів щодо можливості того, що вони стануть обтяжливими; але
 - (іі) суб'єкт господарювання не зобов'язаний збирати додаткову інформацію про вплив змін у припущеннях щодо різних контрактів, крім поданої у внутрішній звітності суб'єкта господарювання.
- 20 Якщо при застосуванні пунктів 14-19 контракти, що належать до певного портфеля, будуть віднесені до різних груп лише на підставі того, що закон або нормативно-правові акти явним чином обмежують практичну спроможність суб'єкта господарювання встановлювати різні рівні цін або виплат для держателів страхових полісів із різними характеристиками, то суб'єкт господарювання має право включити ці контракти до однієї й тієї самої групи. Суб'єкт господарювання не повинен застосовувати цей пункт по аналогії до інших об'єктів.
- 21 Суб'єктові господарювання дозволяється здійснювати подальший поділ груп, описаних у пункті 16. Наприклад, суб'єкт господарювання має право поділяти портфель на:
- (а) більшу кількість груп контрактів, що не є обтяжливими при первісному визнанні, якщо внутрішня звітність суб'єкта господарювання подає інформацію з розрізненням:
 - (і) різних рівнів прибутковості; або
 - (іі) різних можливостей перетворення контрактів на обтяжливі після первісного визнання;
 - (б) більше ніж одну групу контрактів, що є обтяжливими при первісному визнанні, якщо внутрішня звітність суб'єкта господарювання на більш детальному рівні подає інформацію про те наскільки такі контракти є обтяжливими.
- 22 **Суб'єкт господарювання не включає контрактів, різниця між датами випуску яких перевищує один рік, до однієї й тієї самої групи. Для цього суб'єкт господарювання здійснює, за потреби, додатковий поділ груп, описаних у пунктах 16-21.**
- 23 *Група страхових контрактів* складається з одного контракту, якщо це є наслідком застосування пунктів 14-22.
- 24 Суб'єкт господарювання застосовує вимоги МСФЗ 17 щодо визнання та оцінки до груп випущених контрактів, які було визначено шляхом застосування пунктів 14-23. Суб'єкт господарювання встановлює групи при первісному визнанні й додає контракти в групи застосовуючи пункт 28. Суб'єкт господарювання в подальшому не переглядає склад груп. Для оцінювання групи контрактів суб'єкт господарювання має право оцінити *грошові потоки виконання* на більш високому за групу чи портфель рівні агрегування, якщо суб'єкт господарювання має змогу включити відповідні грошові потоки виконання в оцінку групи шляхом застосування пунктів 32(а), 40(а)(і) та 40(б) через рознесення таких оцінок між групами контрактів.

Визнання

- 25 Суб'єкт господарювання визнає групу випущених ним страхових контрактів, починаючи з більш ранньої з таких дат:
- (а) початку *періоду покриття* за групою контрактів;
 - (б) дати, коли перший платіж з боку держателя страхового полісу в групі належить до сплати; і
 - (в) у разі групи *обтяжливих контрактів*, із тієї дати, коли група стає *обтяжливою*.
- 26 За відсутності встановленою контрактом дати сплати вважається, що перший платіж із боку держателя страхового полісу належить до сплати в день його надходження. Суб'єкт господарювання має з'ясувати шляхом застосування пункту 16 до настання більш ранньої з дат, зазначених у пунктах 25(а) й 25(б), чи утворюють які-небудь контракти групи обтяжливих контрактів, якщо факти та обставини вказують на наявність такої групи.
- 27 [Вилучено]
- 28 При визнанні групи страхових контрактів у звітному періоді суб'єкт господарювання включає до неї лише контракти, що індивідуально відповідають одному з критеріїв, зазначених у пункті 25, і робить оцінки ставок дисконту на дату первісного визнання (див. пункт Б73) й одиниць покриття, забезпечених протягом звітного періоду (див. пункт Б119). Суб'єкт господарювання має право включити до групи більше контрактів після закінчення звітного періоду з дотриманням положень пунктів 14–22. Суб'єкт господарювання додає контракт до групи в тому звітному періоді, в якому такий контракт відповідає одному з критеріїв, зазначених у пункті 25. Це може призвести до змін у розрахунковому значенні ставок дисконту на дату первісного визнання із застосуванням пункту Б73. Суб'єкт господарювання застосовує переглянуті ставки дисконту від початку звітного періоду, в якому до групи було додано нові контракти.

Аквізиційні грошові потоки (пункти Б35А–Б35Г)

- 28А Суб'єкт господарювання відносить *аквізиційні грошові потоки* на групи страхових контрактів за допомогою систематичного й раціонального методу з застосуванням пунктів Б35А–Б35Б, крім випадків, коли він вирішує визнавати їх як витрати з застосуванням пункту 59(а).
- 28Б Суб'єкт господарювання, що не застосовує пункт 59(а), визнає як актив сплачені аквізиційні грошові потоки (або аквізиційні грошові потоки, за якими було визнано зобов'язання з застосуванням іншого Стандарту МСФЗ), до визнання відповідної групи страхових контрактів. Суб'єкт господарювання визнає такий актив для кожної відповідної групи страхових контрактів.
- 28В Суб'єкт господарювання припиняє визнавати актив для аквізиційних грошових потоків, коли аквізиційні грошові потоки включаються до оцінки відповідної групи страхових контрактів з застосуванням пункту 38(в)(і) чи пункту 55(а)(iii).
- 28Г Якщо застосовується пункт 28, суб'єкт господарювання застосовує пункти 28Б–28В згідно з пунктом Б35В.
- 28Г Наприкінці кожного звітного періоду суб'єкт господарювання оцінює можливість очікуваного відшкодування активу для аквізиційних грошових потоків, якщо факти та обставини вказують на можливе зменшення корисності цього активу (див. пункт Б35Г). У разі виявлення суб'єктом господарювання збитку від зменшення корисності суб'єкт господарювання коригує балансову вартість активу та визнає збиток від зменшення корисності в прибутку або збитку.
- 28Д Суб'єкт господарювання визнає в прибутку або збитку сторнування корисності деяких або всіх збитків від зменшення корисності, що були раніше визнані з застосуванням пункту 28Г, та збільшує балансову вартість активу, коли обставини, що зумовили зменшення корисності, більше не існують або покращились.

Оцінка (пункти Б36–Б119Д)

- 29 Суб'єкт господарювання застосовує пункти 30-52 до всіх груп страхових контрактів у сфері застосування МСФЗ 17 із такими винятками:
- (а) для груп страхових контрактів, що відповідають будь-якому з критеріїв, наведених у пункті 53, суб'єкт господарювання має право спростити оцінку групи шляхом використання підходу на основі розподілу премії, описаного в пунктах 55-59.
 - (б) для груп утримуваних контрактів перестраховування суб'єкт господарювання застосовує пункти

32-46 згідно з вимогами пунктів 63-70А. Пункти 45 (про *страхові контракти з умовами прямої участі*) та 47-52 (про *обтяжливі контракти*) до груп утримуваних контрактів перестраховування не застосовуються.

- (в) для груп інвестиційних контрактів із умовами дискреційної участі суб'єкт господарювання застосовує пункти 32-52 з урахуванням змін, внесених пунктом 71.
- 30 При застосуванні МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» до групи страхових контрактів, що створюватимуть грошові потоки в іноземній валюті, суб'єкт господарювання розглядає групу контрактів, включаючи *контрактну сервісну маржу* як монетарну статтю.
- 31 У фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що випускає страхові контракти, грошові потоки виконання не відображають ризик невиконання такого суб'єкта господарювання (ризик невиконання визначено в МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»).

Оцінка при первісному визнанні (пункти Б36–Б95Д)

- 32 При первісному визнанні суб'єкт господарювання оцінює групу страхових контрактів як суму:
- (а) грошових потоків виконання, які складаються з:
 - (і) оцінки майбутніх грошових потоків (пункти 33-35);
 - (іі) коригування для врахування часової вартості грошей і *фінансових ризиків*, пов'язаних із майбутніми грошовими потоками, в тому обсязі, в якому фінансові ризики не враховано в оцінках майбутніх грошових потоків (пункт 36); і
 - (ііі) *коригування на нефінансовий ризик* (пункт 37);
 - (б) контрактної сервісної маржі, оціненої з застосуванням пунктів 38-39.

Оцінки майбутніх грошових потоків (пункти Б36–Б71)

- 33 Суб'єкт господарювання враховує в оцінці групи страхових контрактів усі майбутні грошові потоки в межах кожного контракту у складі групи (див. пункт 34). Під час застосування пункту 24 суб'єкт господарювання має право оцінювати майбутні грошові потоки на більш високому рівні агрегування, а потім розподіляти відповідні грошові потоки виконання між окремими групами контрактів. Оцінки майбутніх грошових потоків мають:
- (а) містити в собі, в неупереджений спосіб, усю доступну обґрунтовано необхідну та підтверджену інформацію, яка доступна без надмірних витрат чи зусиль, про суму, строки й невизначеність відповідних майбутніх грошових потоків (див. пункти Б37- Б41). Для цього суб'єкт господарювання оцінює очікувану вартість (тобто середньозважену ймовірність) для повного діапазону можливих результатів;
 - (б) відображатиме точку зору суб'єкта господарювання за умови узгодженості оцінок будь-яких доречних змінних ринку зі спостережуваними ринковими цінами для відповідних змінних (див. пункти Б42-Б53);
 - (в) бути актуальними: оцінки мають відображати умови, що мають місце на дату оцінки, включаючи припущення щодо майбутнього, зроблені на таку дату (див. пункти Б54- Б60);
 - (г) бути явними: суб'єкт господарювання оцінює коригування на нефінансовий ризик окремо від виконання інших оцінок (див. пункти Б90). Крім того, суб'єкт господарювання оцінює грошові потоки окремо від коригування на часову вартість грошей і фінансовий ризик, крім як у разі поєднання цих оцінок у найбільш оптимальному методі оцінювання (див. пункт Б46).
- 34 Грошові потоки перебувають у межах страхового контракту, якщо вони впливають із суттєвих прав і обов'язків, що існують протягом звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання може змусити держателя страхового полісу сплатити премії або в якому суб'єкт господарювання має дійсне зобов'язання надати держателеві страхового полісу послуги страхового контракту (див. пункти Б61- Б71). Дійсне зобов'язання надати послуги страхового контракту завершується тоді, коли:
- (а) суб'єкт господарювання має практичну змогу переоцінити ризики конкретного держателя страхового полісу і, як наслідок, установити ціну або рівень виплат, що повністю відображає ці ризики; або
 - (б) виконуються обидва наведені нижче критерії:
 - (і) суб'єкт господарювання має практичну змогу переоцінити ризики портфеля страхових контрактів, що містить відповідний контракт, і, як наслідок, установити ціну або рівень виплат, що повністю відображає ризик цього портфеля; і

- (ii) розмір премій до дати переоцінки ризиків не враховує ризиків, що стосуються періодів після дати переоцінки.
- 35 Суб'єкт господарювання не визнає ні як зобов'язання, ні як актив будь-які суми, пов'язані з очікуваними преміями або очікуваними страховими вимогами за межами страхового контракту. Такі суми пов'язані з майбутніми страховими контрактами.

Ставки дисконту (пункти Б72-Б85)

- 36 Суб'єкт господарювання коригує оцінки майбутніх грошових потоків для відображення часової вартості грошей і фінансових ризиків, пов'язаних із такими грошовими потоками, в тому обсязі, в якому фінансові ризики не враховано в оцінках грошових потоків. Ставки дисконту, що застосовуються до описаних у пункті 33 оцінок майбутніх грошових потоків, мають:
- (а) відображати часову вартість грошей, характеристики грошових потоків і характеристики ліквідності страхових контрактів;
 - (б) узгоджуватися зі спостережуваними поточними ринковими цінами (якщо вони відомі) на фінансові інструменти з грошовими потоками, характеристики яких відповідають характеристикам страхових контрактів, наприклад, за показниками строковості, валюти та ліквідності; і
 - (в) виключати вплив чинників, які впливають на такі спостережувані ринкові ціни, але не впливають на майбутні грошові потоки за страховими контрактами.

Коригування на нефінансовий ризик (пункти Б86-Б92)

- 37 Суб'єкт господарювання коригує оцінку теперішньої вартості майбутніх грошових потоків, щоб відображати компенсацію, якої потребує суб'єкт господарювання за те, що приймає на себе невизначеність щодо суми та строків грошових потоків, які виникають в наслідок нефінансового ризику.

Контрактна сервісна маржа

- 38 Контрактна сервісна маржа – це компонент активу чи зобов'язання для групи страхових контрактів, що відображає незароблений прибуток, який буде визнано суб'єктом господарювання при наданні послуг страхового контракту в майбутньому. Суб'єкт господарювання оцінює контрактну сервісну маржу при первісному визнанні групи страхових контрактів у розмірі, який крім випадків застосування пункту 47 (про обтяжливі контракти) або пункту Б123А (про дохід від страхування, що відноситься до пункту 38(в)(ii)) забезпечує відсутність доходу або витрат від:
- (а) первісного визнання суми грошових потоків виконання, яка оцінюється шляхом застосування пунктів 32-37;
 - (б) будь-яких грошових потоків від контрактів, що належать до групи, станом на таку дату;
 - (в) припинення визнання на дату первісного визнання:
 - (i) будь-якого активу за аквізиційними грошовими потоками з застосуванням пункту 28В; та
 - (ii) будь-якого активу чи зобов'язання, раніше визнаного за грошовими потоками, що пов'язані з групою контрактів відповідно до пункту Б66А.

- 39 До страхових контрактів, придбаних у межах передання страхових контрактів або об'єднання бізнесу у сфері застосування МСФЗ 3, суб'єкт господарювання застосовує пункт 38 згідно з пунктами Б93–Б95Д.

Подальша оцінка

- 40 Балансова вартість групи страхових контрактів станом на кінець кожного звітного періоду є сумою:
- (а) зобов'язання на залишок покриття, у тому числі:
 - (i) грошових потоків виконання, що стосуються майбутніх послуг, віднесених до групи на відповідну дату, які оцінюються з застосуванням пунктів 33-37 і Б36-Б92;
 - (ii) контрактної сервісної маржі групи на відповідну дату, оціненої з застосуванням пунктів 43-46; і

- (б) *зобов'язання за страховими вимогами, що містять грошові потоки виконання, що пов'язані з наданими в минулому послугами, віднесені до групи на відповідну дату, які оцінюються з застосуванням пунктів 33-37 і Б36-Б92.*
- 41 Суб'єкт господарювання визнає дохід і витрати за такими змінами в балансовій вартості зобов'язання на залишок покриття:
- (а) дохід від страхування - у разі зменшення розміру зобов'язання на залишок покриття через надання послуг протягом періоду, що оцінюється з застосуванням пунктів Б120-Б124;
- (б) витрати на страхові послуги – у разі збитків за групами обтяжливих контрактів і сторнування таких збитків (див. пункти 47-52); і
- (в) фінансові доходи або витрати за страхуванням – у зв'язку з впливом часової вартості грошей і впливом фінансового ризику, про який іде мова в пункті 87.
- 42 Суб'єкт господарювання визнає дохід і витрати за такими змінами в балансовій вартості зобов'язання за страховими вимогами:
- (а) витрати на страхові послуги – у разі збільшення зобов'язань через страхові вимоги і витрати, що виникли протягом періоду за винятком будь-яких інвестиційних компонентів;
- (б) витрати на страхові послуги – у разі будь-яких подальших змін у грошових потоках виконання, пов'язаних із понесеними страховими збитками за страховими вимогами за подіями, що сталися та понесеними витратами; та
- (в) фінансові доходи або витрати за страхуванням – у зв'язку з впливом часової вартості грошей і впливом фінансового ризику, про який іде мова в пункті 87.

Контрактна сервісна маржа (пункти Б96-Б119Б)

- 43 **Контрактна сервісна маржа на кінець звітного періоду відображає прибуток у групі страхових контрактів, який ще не був визнаний у прибутку або збитку, оскільки він пов'язаний із майбутніми послугами, що мають бути надані за контрактами, що належать до групи.**
- 44 Для *страхових контрактів без умов прямої участі* балансова вартість контрактної сервісної маржі групи контрактів на кінець звітного періоду дорівнює балансовій вартості на початок звітного періоду, відкоригованій на:
- (а) вплив будь-яких нових контрактів, доданих до групи (див. пункт 28);
- (б) проценти, нараховані на балансову вартість контрактної сервісної маржі протягом звітного періоду за ставками дисконту, зазначеними в пункті Б72(б);
- (в) зміни в грошових потоках виконання, пов'язаних із майбутніми послугами, які зазначено в пунктах Б96-Б100, крім як в обсязі, в якому:
- (i) таке зростання грошових потоків виконання перевищує балансову вартість контрактної сервісної маржі, що призводить до збитку (див. пункт 48(а)); або
- (ii) таке зменшення грошових потоків виконання відноситься на компонент збитку за зобов'язанням на залишок покриття із застосуванням пункту 50(б);
- (г) вплив будь-яких курсових різниць на контрактну сервісну маржу; та
- (д) суму, визнану як дохід від страхування з огляду на надання послуг страхового контракту протягом періоду, що визначена шляхом розподілу залишку контрактної сервісної маржі станом на кінець звітного періоду (до будь-якого розподілу) між поточним і залишковим періодами покриття з застосуванням пункту Б119.
- 45 Для страхових контрактів з умовами прямої участі (див. пункти Б101-Б118) балансова вартість контрактної сервісної маржі групи контрактів на кінець звітного періоду дорівнює балансовій вартості на початок звітного періоду, відкоригованій на суми, зазначені в підпунктах (а)-(г) нижче. Суб'єкт господарювання не зобов'язаний визначати ці коригування окремо. Замість цього для деяких або всіх коригувань може бути визначена загальна сума. Ось ці коригування:
- (а) вплив будь-яких нових контрактів, доданих до групи (див. пункт 28);
- (б) зміна розміру частки суб'єкта господарювання у справедливій вартості *базових статей* (див. пункт Б104(б)(i)), крім як в обсязі, в якому:
- (i) застосовується пункт Б115 (про зменшення ризику);
- (ii) зменшення розміру частки суб'єкта господарювання у справедливій вартості базових

- статей перевищує балансову вартість контрактної сервісної маржі, що призводить до збитку (див. пункт 48); або
- (iii) збільшення розміру частки суб'єкта господарювання у справедливій вартості базових статей відновлює суму, зазначену в підпункті (ii);
- (в) зміни в грошових потоках виконання, пов'язаних із майбутніми послугами, які зазначено в пунктах Б101-Б118, крім як в обсязі, в якому:
- (i) застосовується пункт Б115 (про зменшення ризику);
 - (ii) таке зростання грошових потоків виконання перевищує балансову вартість контрактної сервісної маржі, що призводить до збитку (див. пункт 48); або
 - (iii) таке зменшення грошових потоків виконання відноситься на компонент збитку за зобов'язанням на залишок покриття із застосуванням пункту 50(б);
- (г) вплив будь-яких курсових різниць на контрактну сервісну маржу; і
- (г) суму, визнану як дохід від страхування з огляду на надання послуг страхового контракту протягом періоду, що визначена шляхом розподілу залишку контрактної сервісної маржі станом на кінець звітного періоду (до будь-якого розподілу) між поточним і залишковим періодами покриття з застосуванням пункту Б119.
- 46 Деякі зміни в контрактній сервісній маржі згортаються зі змінами у грошових потоках виконання за зобов'язанням на залишок покриття, внаслідок чого загальна балансова вартість зобов'язання на залишок покриття не змінюється. У тому обсязі, в якому зміни в контрактній сервісній маржі не згортають змін у грошових потоках виконання за зобов'язанням на залишок покриття, суб'єкт господарювання визнає дохід і витрати за змінами, застосовуючи пункт 41.

Обтяжливі контракти

- 47 Страховий контракт є обтяжливим на дату первісного визнання, якщо грошові потоки виконання, виділені під контракт, будь-які раніше визнані аквізиційні грошові потоки придбання й будь-які грошові потоки від контракту на дату первісного визнання в цілому являють собою чисте вибуття грошових коштів. Застосовуючи пункт 16(а), суб'єкт господарювання об'єднує такі контракти в групу, окрему від необтяжливих контрактів. У тому обсязі, в якому застосовується пункт 17, суб'єкт господарювання має право визначити групу обтяжливих контрактів шляхом оцінювання набору контрактів, а не окремих контрактів. Суб'єкт господарювання визнає збиток у прибутку або збитку в розмірі чистого вибуття грошових коштів за групою обтяжливих контрактів, внаслідок чого балансова вартість зобов'язання для групи дорівнює грошовим потокам виконання, а контрактна сервісна маржа групи дорівнює нулю.
- 48 Група страхових контрактів стає обтяжливою (або обтяжливішою) при подальшій оцінці, якщо зазначені нижче суми перевищують балансову вартість контрактної сервісної маржі:
- (а) несприятливі зміни пов'язані з майбутньою послугою у грошових потоках виконання, віднесених на групу, що виникають унаслідок змін в оцінках майбутніх грошових потоків і коригування на нефінансовий ризик; та
 - (б) для групи страхових контрактів із умовами прямої участі, зменшення розміру частки суб'єкта господарювання у справедливій вартості базових статей.
- При застосуванні пунктів 44(в)(i), 45(б)(ii) та 45(в)(ii) суб'єкт господарювання визнає збиток у прибутку або збитку в обсязі такого перевищення.
- 49 Суб'єкт господарювання визначає (або збільшує) компонент збитку в зобов'язанні на залишок покриття для обтяжливої групи, що враховує збитки, визнані при застосуванні пунктів 47-48. Компонент збитку визначає суми, представлені в прибутку або збитку як сторнування збитків за обтяжливими групами й виключені у зв'язку з цим із визначення доходу від страхування.
- 50 Після визнання суб'єктом господарювання збитку за обтяжливою групою страхових контрактів він розподіляє:
- (а) подальші зміни в грошових потоках виконання за зобов'язанням на залишок покриття, зазначені в пункті 51, на систематичній основі між:
 - (i) компонентом збитку за зобов'язанням на залишок покриття; і
 - (ii) зобов'язанням на залишок покриття без урахування компоненту збитку;
 - (б) винятково на компонент збитку аж до зменшення зазначеного компоненту до нуля:
 - (i) будь-яке наступне зменшення пов'язаних з майбутньою послугою грошових потоків виконання, віднесених на групу, що виникають унаслідок змін в оцінках майбутніх грошових потоків і коригування на нефінансовий ризик; та

- (ii) будь-яке наступне збільшення розміру частки суб'єкта господарювання у справедливій вартості базових статей.

При застосуванні пунктів 44(в)(ii), 45(б)(iii) та 45(в)(iii) суб'єкт господарювання коригує контрактну сервісну маржу лише на розмір перевищення таким зменшенням суми, віднесеної на компонент збитку.

- 51 Подальші зміни в грошових потоках виконання за зобов'язанням на залишок покриття, що підлягають розподілові з застосуванням пункту 50(а), є такими:
- (а) оцінки теперішньої вартості майбутніх грошових потоків за страховими вимогами та витратами, вивільненими з зобов'язання на залишок покриття з огляду на понесені витрати на страхові послуги;
 - (б) зміни в коригуванні на нефінансовий ризик, визнані в прибутку або збитку через звільнення від ризику; і
 - (в) фінансові доходи або витрати за страхуванням.
- 52 Систематичний розподіл, здійснення якого вимагає пункт 50(а), має зводити до нуля загальні суми, віднесені на компонент збитку згідно з пунктами 48-50, до кінця періоду покриття за групою контрактів.

Підхід на основі розподілу премії

- 53 Суб'єкт господарювання має право спростити оцінку групи страхових контрактів шляхом використання підходу на основі розподілу премії, описаного в пунктах 55-59, якщо й лише якщо при утворенні групи:
- (а) суб'єкт господарювання обґрунтовано очікує, що таке спрощення забезпечить оцінку зобов'язання на залишок покриття для групи, яка не відрізнятиметься суттєво від оцінки, яку було б одержано в разі застосування вимог пунктів 32-52; або
 - (б) період покриття у кожного контракту в групі (включаючи послуги страхового контракту за всіма преміями в межах контракту, визначеними на таку дату з застосуванням пункту 34) становить один рік або менше.
- 54 Критерій, наведений у пункті 53(а) не виконується, якщо при утворенні групи суб'єкт господарювання очікує значної мінливості грошових потоків виконання, які впливатимуть на оцінку зобов'язання на залишок покриття протягом періоду до виникнення страхової вимоги. Мінливість грошових потоків виконання зростає, наприклад, разом із:
- (а) обсягом майбутніх грошових потоків, що пов'язані з будь-якими похідними інструментами, вбудованими в контракти; і
 - (б) тривалістю періоду покриття за групою контрактів.
- 55 При застосуванні підходу на основі розподілу премії суб'єкт господарювання оцінює зобов'язання на залишок покриття таким чином:
- (а) при первісному визнанні балансова вартість зобов'язання дорівнює:
 - (i) преміям, одержаним при первісному визнанні, якщо такі є;
 - (ii) мінус будь-які аквізиційні грошові потоки станом на таку дату, якщо суб'єкт господарювання не вирішить визнавати платежі як витрати з застосуванням пункту 59(а); і
 - (iii) плюс або мінус будь-яка сума, обумовлена припиненням визнання на таку дату:
 1. будь-якого активу за аквізиційними грошовими потоками з застосуванням пункту 28В; чи
 2. будь-якого іншого активу чи зобов'язання, попередньо визнаного для грошових потоків, пов'язаних з групою контрактів, як зазначено в пункті Б66А.
 - (б) станом на кінець кожного наступного звітного періоду балансова вартість зобов'язання – це балансова вартість на початок звітного періоду:
 - (i) плюс премії, одержані протягом періоду;
 - (ii) мінус аквізиційні грошові потоки, якщо суб'єкт господарювання не вирішить визнавати платежі як витрати з застосуванням пункту 59(а);
 - (iii) плюс будь-які суми, пов'язані з амортизацією аквізиційних грошових потоків, визнаних як витрати у звітному періоді, якщо суб'єкт господарювання не вирішить визнавати аквізиційні грошові потоки як витрати з застосуванням пункту 59(а);
 - (iv) плюс будь-яке коригування компоненту фінансування з застосуванням пункту 56;

- (v) мінус сума, визнана як дохід від страхування за послугами, наданими в такому періоді (див. пункт Б126); і
 - (vi) мінус будь-який інвестиційний компонент, виплачений або переданий у зобов'язання за страховими вимогами.
- 56 Якщо страхові контракти в групі мають значний компонент фінансування, то суб'єкт господарювання коригує балансову вартість зобов'язання на залишок покриття так, щоб вона відображала часову вартість грошей і вплив фінансового ризику, з використанням ставок дисконту, зазначених у пункті 36, які було визначено при первісному визнанні. Суб'єкт господарювання не зобов'язаний коригувати балансову вартість зобов'язання на залишок покриття так, щоб вона відображала часову вартість грошей і вплив фінансового ризику, якщо при первісному визнанні суб'єкт господарювання очікує, що час між наданням кожної з частин послуг і терміном сплати відповідної премії не перевищуватиме одного року.
- 57 Якщо в будь-який час протягом періоду покриття факти та обставини вкажуть на обтяжливість групи страхових контрактів, то суб'єкт господарювання розраховує різницю між:
- (a) балансовою вартістю зобов'язання на залишок покриття, визначену з застосуванням пункту 55; і
 - (б) грошовими потоками виконання, що стосуються залишку покриття за групою з застосуванням пунктів 33-37 і Б36-Б92. Водночас, якщо при застосуванні пункту 59(б) суб'єкт господарювання не коригує зобов'язання за страховими вимогами на часову вартість грошей і вплив фінансового ризику, то він не включає будь-яке коригування у грошові потоки виконання.
- 58 У тому обсязі, в якому грошові потоки виконання, описані в пункті 57(б), перевищують балансову вартість, описану в пункті 57(а), суб'єкт господарювання визнає збиток у прибутку або збитку та збільшує зобов'язання на залишок покриття.
- 59 При застосуванні підходу на основі розподілу премії суб'єкт господарювання:
- (a) має право прийняти рішення про визнання будь-яких аквізичієних грошових потоків, як витрат, коли вони понесені, якщо період покриття кожного контракту в групі при первісному визнанні не перевищує одного року;
 - (б) оцінює зобов'язання за страховими вимогами за групою страхових контрактів у розмірі грошових потоків виконання, пов'язаних із понесеними страховими збитками за страховими вимогами за подіями, що сталися, з застосуванням пунктів 33-37 і Б36-Б92. Водночас, суб'єкт господарювання не зобов'язаний коригувати майбутні грошові потоки на часову вартість грошей і вплив фінансового ризику, якщо сплата або одержання цих грошових потоків очікується протягом одного року від дати понесення страхових виплат або коротшого строку.

Утримувані контракти перестрахування

- 60 Для утримуваних контрактів перестрахування в МСФЗ 17 встановлено вимоги, модифіковані згідно з пунктами 61–70А.
- 61 Суб'єкт господарювання здійснює розподіл портфельів утримуваних контрактів перестрахування з застосуванням пунктів 14–24, але посилення на обтяжливі контракти, що містяться в цих пунктах, змінюються на посилення на контракти, за якими при первісному визнанні має місце чистий прибуток. Для деяких утримуваних контрактів перестрахування застосування пунктів 14–24 призведе до формування групи, що складається з одного контракту.

Визнання

- 62 Замість застосування пункту 25 суб'єкт господарювання визнає групу утримуваних контрактів перестрахування починаючи з більш ранньої з таких дат:
- (a) дати початку періоду покриття за групою утримуваних контрактів перестрахування; та
 - (б) дати визнання суб'єктом господарювання обтяжливої групи базових страхових контрактів із застосуванням пункту 25(в), якщо суб'єкт господарювання уклав відповідний утримуваний контракт перестрахування у складі групи утримуваних контрактів перестрахування в таку дату або до неї.
- 62А Попри положення пункту 62(а) суб'єкт господарювання відкладає визнання групи утримуваних контрактів перестрахування, що забезпечують пропорційне покриття, до дати первісного визнання будь-якого базового страхового контракту, якщо ця дата настає пізніше початку періоду покриття групи утримуваних контрактів перестрахування.

Оцінка

- 63 При застосуванні вимог пунктів 32–36 щодо оцінки до утримуваних контрактів перестрахування суб'єкт господарювання, в тому обсязі, в якому базові контракти теж оцінюються з застосуванням зазначених пунктів, має використовувати послідовні припущення для формування оцінок теперішньої вартості майбутніх грошових потоків за групою утримуваних контрактів перестрахування та оцінок теперішньої вартості майбутніх грошових потоків за групою (групами) базових страхових контрактів. Крім того, суб'єкт господарювання включає в оцінки теперішньої вартості майбутніх грошових потоків за групою утримуваних контрактів перестрахування вплив будь-якого ризику невиконання емітентом контракту перестрахування, включаючи вплив застави і збитків унаслідок спорів.
- 64 Замість застосування пункту 37 суб'єкт господарювання визначає коригування на нефінансовий ризик так, щоб воно відображало обсяг ризику, що передається держателем групи контрактів перестрахування емітентові цих контрактів.
- 65 Вимоги пункту 38, що стосуються визначення контрактної сервісної маржі при первісному визнанні, змінені з метою відображення того факту, що для групи утримуваних контрактів перестрахування незаробленого прибутку немає, але натомість має місце чистий видаток або чистий прибуток при укладенні контракту перестрахування. Отже, якщо пункт 65А не застосовується, при первісному визнанні суб'єкт господарювання визнає будь-який чистий видаток або чистий прибуток від придбання групи утримуваних контрактів перестрахування як контрактну сервісну маржу що оцінюється в розмірі, який дорівнює сумі:
- (а) грошових потоків виконання;
 - (б) активу чи зобов'язання, визнання яких припинено на таку дату, які раніше визнавалися за грошовими потоками, що пов'язані з групою утримуваних контрактів перестрахування, визнання;
 - (в) будь-яких грошових потоків, що виникають на таку дату; та
 - (г) будь-якого доходу, визнаного у прибутку або збитку із застосуванням пункту 66А.
- 65А Якщо чистий видаток на придбання покриття перестрахування стосується подій, що настали до придбання групи утримуваних контрактів перестрахування, попри вимоги пункту Б5, то суб'єкт господарювання негайно визнає такий видаток як витрати в прибутку або збитку.
- 66 Замість застосування пункту 44 суб'єкт господарювання оцінює контрактну сервісну маржу на кінець звітного періоду для групи утримуваних контрактів перестрахування як балансову вартість, що визначена на початок звітного періоду, відкориговану на:
- (а) вплив будь-яких нових контрактів, доданих до групи (див. пункт 28);
 - (б) проценти, нараховані на балансову вартість контрактної сервісної маржі за ставками дисконту, зазначеними в пункті Б72(б);
 - (ба) дохід, визнаний у прибутку або збитку у звітному періоді з застосуванням пункту 66А;
 - (бб) сторнування компоненту відшкодування збитку, визнаного з застосуванням пункту 66Б (див. пункт Б119Д) в тому обсязі, в якому такі сторнування не являють собою змін у грошових потоках виконання групи утримуваних контрактів перестрахування;
 - (в) зміни в грошових потоках виконання, оцінені за ставками дисконту, зазначеними в пункті Б72(в), в тому обсязі, в якому відповідна зміна стосується майбутньої послуги, крім випадків коли:
 - (і) зміна обумовлена зміною в грошових потоках виконання, віднесених на групу базових страхових контрактів, що не коригує контрактну сервісну маржу за групою базових страхових контрактів; або
 - (іі) зміна обумовлена застосуванням пунктів 57–58 (про обтяжливі контракти), якщо суб'єкт господарювання оцінює групу базових страхових контрактів з застосуванням підходу на основі розподілу премії;
 - (г) вплив будь-яких курсових різниць, що виникають, на контрактну сервісну маржу; і
 - (г) суму, визнану в прибутку або збитку внаслідок отримання послуг протягом періоду, що визначена шляхом розподілу залишку контрактної сервісної маржі станом на кінець звітного періоду (до будь-якого розподілу) між поточним і залишковим періодами покриття групи утримуваних контрактів перестрахування з застосуванням пункту Б119.
- 66А Суб'єкт господарювання коригує контрактну сервісну маржу групи утримуваних контрактів перестрахування і, внаслідок цього, визнає дохід, коли суб'єкт господарювання визнає збиток при

- первісному визнанні обтяжливої групи базових страхових контрактів або при додаванні обтяжливих базових страхових контрактів до групи (див. пункти Б119В–Б119Г).
- 66Б Суб'єкт господарювання визначає (або коригує) компонент відшкодування збитку в активі на залишок покриття для групи утримуваних контрактів перестрахування, що відображає відшкодування збитків, визнаних з застосуванням пунктів 66(в)(i)–(ii) та 66А. Компонент відшкодування збитку визначає суми, представлені в прибутку або збитку як сторнування збитків від утримуваних контрактів перестрахування й виключені у зв'язку з цим із розподілу премій, сплачених перестраховиком (див. пункт Б119Д).
- 67 Зміни в грошових потоках виконання, обумовлені змінами в ризику невиконання емітентом утримуваного контракту перестрахування, не пов'язані з майбутніми послугами й не коригують контрактну сервісну маржу.
- 68 Утримвані контракти перестрахування не можуть бути обтяжливими. З огляду на це вимоги пунктів 47–52 не застосовуються.

Підхід на основі розподілу премії для утримуваних контрактів перестрахування

- 69 Щоб спростити оцінювання групи утримуваних контрактів перестрахування, суб'єкт господарювання має право скористатися підходом на основі розподілу премії, описаним у пунктах 55–56 і 59 (в адаптованому вигляді з урахуванням характеристик утримуваних контрактів перестрахування, що відрізняють їх від випущених страхових контрактів: наприклад, генерування витрат або зниження витрат замість одержання доходів), якщо при утворенні групи:
- (а) суб'єкт господарювання обґрунтовано очікує, що результат оцінки не відрізнятиметься суттєво від результату застосування вимог, викладених у пунктах 63–68; або
 - (б) період покриття у кожного контракту в групі утримуваних контрактів перестрахування (включаючи страхове покриття за всіма преміями в межах контракту, визначеними на таку дату з застосуванням пункту 34) становить один рік або менше.
- 70 Суб'єкт не в змозі виконати критерій, описаний у пункті 69(а), якщо при утворенні групи суб'єкт господарювання очікує значної мінливості грошових потоків виконання, які впливатимуть на оцінку активу на залишок покриття протягом періоду до виникнення страхової вимоги. Мінливість грошових потоків виконання зростає, наприклад, разом із:
- (а) обсягом майбутніх грошових потоків, що пов'язані з будь-якими похідними інструментами, вбудованими в контракти; і
 - (б) тривалістю періоду покриття за групою утримуваних контрактів перестрахування.
- 70А Якщо суб'єкт господарювання оцінює групу утримуваних контрактів перестрахування з застосуванням підходу на основі розподілу премії, то суб'єкт господарювання застосовує пункт 66А шляхом коригування балансової вартості активу на залишок покриття замість коригування контрактної сервісної маржі.

Інвестиційні контракти із умовами дискреційної участі

- 71 Інвестиційний контракт із умовами дискреційної участі не передбачає передачу значного страхового ризику. З огляду на це вимоги, встановлені МСФЗ 17 для страхових контрактів, модифіковано для інвестиційних контрактів із умовами дискреційної участі в такий спосіб:
- (а) датою первісного визнання (див. пункти 25 і 28) є та дата, з якої суб'єкт господарювання стає стороною контракту;
 - (б) межу контракту (див. пункт 34) модифіковано в такий спосіб, що грошові потоки вважаються такими, що мають місце в межах контракту, якщо вони обумовлені дійсним зобов'язанням суб'єкта господарювання надати грошові кошти в поточну або майбутню дату. Суб'єкт господарювання не має дійсного зобов'язання надати грошові кошти, якщо він має практичну спроможність установити ціну за обіцянку надати грошові кошти, що повністю враховує обіцяну суму грошових коштів і пов'язані з цим ризики;
 - (в) розподіл контрактної сервісної маржі (див. пункти 44(г) та 45(г)) модифіковано так, щоб суб'єкт господарювання визнавав контрактну сервісну маржу протягом періоду чинності групи контрактів у систематичний спосіб, що відображає передачу інвестиційних послуг, передбачених контрактом.

Модифікація та припинення визнання

Модифікація страхового контракту

- 72 У разі модифікації умов страхового контракту, наприклад, за домовленістю між сторонами контракту або внаслідок внесення змін законодавства суб'єкт господарювання припиняє визнання первісного контракту й визнає модифікований контракт як новий контракт із застосуванням МСФЗ 17 або інших застосованих Стандартів лише і тільки лише у разі виконання будь-якої з умов, викладених у пунктах (а)-(в). Використання права, передбаченого умовами контракту, не є модифікацією. Ось ці умови:
- (а) якби модифіковані умови містилися у контракті від самого початку, то:
 - (i) модифікований контракт було б виключено зі сфери застосування МСФЗ 17 з застосуванням пунктів 3-8А;
 - (ii) суб'єкт господарювання відокремив би різні компоненти від основного страхового контракту з застосуванням пунктів 10-13, внаслідок чого виник би інший страховий контракт, до якого застосовувався б МСФЗ 17;
 - (iii) модифікований контракт мав би значно відмінні межі контракту з застосуванням пункту 34; або
 - (iv) модифікований контракт було б включено до іншої групи контрактів із застосуванням пунктів 14-24;
 - (б) первісний контракт відповідав визначенню *страхового контракту з умовами прямої участі*, але модифікований контракт цьому визначенню вже не відповідає або навпаки; або
 - (в) суб'єкт господарювання застосовував до первісного контракту підхід на основі розподілу премії, описаний у пунктах 53-59 або пунктах 69-70, але внаслідок модифікації контракт більше не відповідає критеріям для застосування зазначеного підходу, зазначеним у пункті 53 або пункті 69.
- 73 Якщо модифікація контракту не відповідає жодній із умов пункту 72, суб'єкт господарювання розглядає зміни у грошових потоках, викликані модифікацією, як зміни в оцінках грошових потоків виконання із застосуванням пунктів 40-52.

Припинення визнання

- 74 **Суб'єкт господарювання припиняє визнання страхового контракту тоді й лише тоді, коли:**
- (а) **він погашається, тобто коли спливає термін виконання зобов'язання за страховим контрактом, коли його виконано або анульовано; або**
 - (б) **виконується будь-яка з умов пункту 72.**
- 75 Коли страховий контракт погашається, суб'єкт господарювання більше не несе ризику, а отже й не повинен більше передавати будь-які економічні ресурси на виконання страхового контракту. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання укладає контракт перестрахування, він має припинити визнання базового страхового контракту (базових страхових контрактів) тоді й лише тоді, коли базовий страховий контракт (базові страхові контракти) погашається (погашаються).
- 76 Суб'єкт господарювання припиняє визнання страхового контракту з групи контрактів шляхом застосування таких вимог МСФЗ 17:
- (а) грошові потоки виконання, віднесені на групу, коригуються так, щоб вилучити з групи теперішню вартість майбутніх грошових потоків і коригування на нефінансовий ризик, що пов'язані з правами й обов'язками, визнання яких в групі було припинено, з застосуванням пунктів 40(а)(і) та 40(б);
 - (б) контрактна сервісна маржа групи коригується на обсяг зміни грошових потоків виконання, зазначений у пункті (а), в тому обсязі, в якому цього вимагають пункти 44(в) та 45(в), якщо не застосовується пункт 77; і
 - (в) кількість одиниць покриття на очікуваний залишок послуг страхового контракту коригується з урахуванням одиниць покриття, визнання яких у групі було припинене, а розмір контрактної сервісної маржі, визнаної в прибутку або збитку за період, визначається на підставі такої відкоригованої кількості з застосуванням пункту Б119.
- 77 Якщо суб'єкт господарювання припиняє визнання страхового контракту через його передавання третій стороні або припиняє визнання страхового контракту й визнає новий контракт із застосуванням пункту 72, то суб'єкт господарювання, замість застосування пункту 76(б):

- (а) коригує контрактну сервісну маржу групи, до якої належав контракт визнання якого було припинено, в обсязі, встановленому пунктами 44(в) та 45(в), на різницю між (і) та (ii) в разі контрактів, переданих третій стороні, чи на різницю між (і) та (iii) в разі контрактів, визнання яких було припинене з застосуванням пункту 72:
- (і) зміною балансової вартості групи страхових контрактів, викликану припиненням визнання контракту, з застосуванням пункту 76(а);
 - (ii) премією, яка підлягає сплаті третій стороні;
 - (iii) премією, яка підлягала би сплаті суб'єкту господарювання, якби він уклав контракт із еквівалентними умовами як новий контракт на дату модифікації контракту, мінус будь-яка додаткова премія, що справляється за модифікацію;
- (б) оцінює новий контракт, визнаний із застосуванням пункту 72, виходячи з того припущення, що суб'єкт господарювання одержав премію, згадану в пункті (а)(iii), на дату модифікації.

Подання у звіті про фінансовий стан

- 78 Суб'єкт господарювання окремо подає у звіті про фінансовий стан балансові вартості портфелів:
- (а) випущених страхових контрактів, що є активами;
 - (б) випущених страхових контрактів, що є зобов'язаннями;
 - (в) утримуваних контрактів перестрахування, що є активами, та
 - (г) утримуваних контрактів перестрахування, що є зобов'язаннями.
- 79 Суб'єкт господарювання включає будь-які активи для аквізиційних грошових потоків, визнані з застосуванням пункту 28Б, в балансову вартість відповідних портфелів випущених страхових контрактів, а будь-які активи чи зобов'язання для грошових потоків за портфелями утримуваних контрактів перестрахування (див. пункт 65(б)) в балансову вартість портфелів утримуваних контрактів перестрахування.

Визнання та подання у звіті (звітах) про фінансові результати діяльності (пункти Б120-Б136)

- 80 Шляхом застосування пунктів 41 і 42 суб'єкт господарювання здійснює дезагрегування сум, визнаних у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід (далі - звіт (звіти) про фінансовий результат) на:
- (а) результат страхових послуг (пункти 83-86), що включає в себе дохід від страхування і витрати на страхові послуги; та
 - (б) фінансові доходи або витрати за страхуванням (пункти 87-92).
- 81 Суб'єкт господарювання не зобов'язаний здійснювати дезагрегування зміни в коригуванні на нефінансовий ризик між результатом страхових послуг і фінансовими доходами або витратами за страхуванням. Якщо суб'єкт господарювання таке дезагрегування не здійснює, то він включає зміну в коригуванні на нефінансовий ризик повністю у складі результату страхових послуг.
- 82 Суб'єкт господарювання подає доходи або витрати за утримуваними контрактами перестрахування окремо від витрат чи доходів від випущених страхових контрактів.

Результат страхових послуг

- 83 Суб'єкт господарювання подає в прибутку або збитку дохід від страхування, одержаний від груп випущених страхових контрактів. Дохід від страхування відображає надання послуг, передбачених групою страхових контрактів, у розмірі, що відображає ту компенсацію, право на яку суб'єкт господарювання розраховує отримати в обмін на такі послуги. Порядок оцінювання доходу від страхування суб'єктом господарювання описано в пунктах Б120-Б127.
- 84 Суб'єкт господарювання подає в прибутку або збитку витрати на страхові послуги що виникають за групою випущених страхових контрактів, які включають у себе страхові вимоги за подіями, що сталися (за винятком погашення інвестиційних компонентів), інші понесені витрати на страхові послуги та інші суми, описані в пункті 103(б).
- 85 Дохід від страхування та витрати на страхові послуги, подані в прибутку або збитку, мають зазначатись без будь-яких інвестиційних компонентів. Суб'єкт господарювання не подає інформацію про премії в прибутку або збитку, якщо така інформація не узгоджується з пунктом

83.

- 86 Суб'єкт господарювання має право подати дохід або витрати за групою утримуваних контрактів перестраховання (див. пункти 60-70А), що не є фінансовими доходами або витратами за страхуванням, як єдину суму; або ж суб'єкт господарювання має право подати окремо суми, що підлягають відшкодуванню перестраховиком, та віднесені на них сплачені премії, які, взяті разом, дають чисту суму, що дорівнює вищезгаданій єдиній сумі. Якщо суб'єкт господарювання подає окремо суми, що підлягають відшкодуванню перестраховиком, та віднесені на них сплачені премії, то він:
- (а) розглядає грошові потоки перестраховання, які обумовлені страховими вимогами за базовими контрактами, як частину страхових вимог, відшкодування яких очікується за утримуваним контрактом перестраховання;
 - (б) розглядає суми, які він очікує одержати від перестраховика та які не обумовлені за страховими вимогами за базовими контрактами (наприклад, деякі види перестраховальної комісії), як зменшення розміру премій, що сплачуватимуться перестраховиком;
 - (ба) розглядає визнані суми, що відносяться до відшкодування збитків, із застосуванням пунктів 66(в)(і)-(іі) й 66А-66Б як суми, стягнуті з перестраховика; та
 - (в) не подає віднесені на них сплачені премії як зменшення доходу.

Фінансові доходи або витрати за страхуванням (див. пункти Б128-Б136)

- 87 Фінансові доходи або витрати за страхуванням включають у себе зміну балансової вартості групи страхових контрактів, зумовлену:
- (а) впливом часової вартості грошей і змін у часовій вартості грошей; та
 - (б) впливом фінансового ризику та змін у фінансовому ризику; але
 - (в) за винятком будь-яких таких змін стосовно груп страхових контрактів із умовами прямої участі, які б призводили до коригування контрактної сервісної маржі, але не призводять до цього при застосуванні пунктів 45(б)(іі), 45(б)(ііі), 45(в)(іі) або 45(в)(ііі). Вони включаються до складу витрат на страхові послуги.
- 87А Суб'єкт господарювання застосовує:
- (а) пункт Б117А до фінансових доходів або витрат за страхуванням, що зумовлені застосуванням пункту Б115 (зниження ризику); та
 - (б) пункти 88 і 89 до всіх інших фінансових доходів або витрат за страхуванням.
- 88 При застосуванні пункту 87А(б), крім тих випадків, коли застосовується пункт 89, суб'єкт господарювання робить у своїй обліковій політиці вибір між:
- (а) включенням фінансових доходів або витрат за страхуванням за період до прибутку або збитку; або
 - (б) здійсненням дезагрегування фінансових доходів або витрат за страхуванням за період із включенням до прибутку або збитку суми, визначеної шляхом систематичного розподілу очікуваних сукупних фінансових доходів або витрат за страхуванням на період чинності групи контрактів із застосуванням пунктів Б130-Б133.
- 89 При застосуванні пункту 87А(б) для страхових контрактів із умовами прямої участі, за якими суб'єкт господарювання утримує базові статті, суб'єкт господарювання робить у своїй обліковій політиці вибір між:
- (а) включенням фінансових доходів або витрат за страхуванням за період до прибутку або збитку; або
 - (б) здійсненням дезагрегування фінансових доходів або витрат за страхуванням за період із включенням до прибутку або збитку суми, що усуває неузгодженості обліку з доходом або витратами, включеними до прибутку або збитку, за утримуваними базовими статтями з застосуванням пунктів Б134-Б136.
- 90 Якщо суб'єкт господарювання обирає облікову політику, описану в пункті 88(б) або пункті 89(б), він включає в інший сукупний дохід різницю між фінансовими доходами або витратами за страхуванням, оціненими на підставі описаній у зазначених пунктах, і сукупними фінансовими доходами або витратами за страхуванням за період.
- 91 Якщо суб'єкт господарювання передає групу страхових контрактів або припиняє визнання страхового контракту з застосуванням пункту 77:

- (а) він здійснює перекласифікацію в прибуток або збиток як коригування перекласифікації (див. МСБО 1 «Подання фінансової звітності») всіх залишкових сум за групою (або контрактом), які були раніше визнані в іншому сукупному доході, через обрання суб'єктом облікової політики, передбаченої пунктом 88(б).
 - (б) він не здійснює перекласифікації в прибуток або збиток як коригування перекласифікації (див. МСБО 1) жодних залишкових сум за групою (або контрактом), які були раніше визнані в іншому сукупному доході, через обрання суб'єктом облікової політики, передбаченої пунктом 89(б).
- 92 Пункт 30 вимагає від суб'єкта господарювання розглядати страховий контракт як монетарну статтю за МСБО 21 у цілях переведення статей в іноземній валюті у функціональну валюту суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання включає курсові різниці за змінами у балансовій вартості груп страхових контрактів у звіті про прибутки та збитки, якщо вони не пов'язані зі змінами в балансовій вартості груп страхових контрактів, включеними до іншого сукупного доходу з застосуванням пункту 90; у такому разі вони включаються в інший сукупний дохід.

Розкриття інформації

- 93 Мета вимог до розкриття інформації полягає в забезпеченні розкриття суб'єктом господарювання в примітках інформації, яка разом із інформацією, поданою у звіті про фінансовий стан, звіті (звітах) про фінансові результати діяльності і звіті про рух грошових коштів, надає користувачам фінансової звітності підстави для оцінювання впливу контрактів у сфері застосування МСФЗ 17 на фінансовий стан суб'єкта господарювання, його фінансові результати діяльності і грошові потоки. Для досягнення цієї мети суб'єкт господарювання розкриває якісну та кількісну інформацію про:
- (а) суми, визнані у його фінансовій звітності, за контрактами у сфері застосування МСФЗ 17 (див. пункти 97-116);
 - (б) значні судження і зміни в цих судженнях, що використовувались при застосуванні МСФЗ 17 (див. пункти 117-120); і
 - (в) характер і обсяг ризиків, пов'язаних із контрактами у сфері застосування МСФЗ 17 (див. пункти 121-132).
- 94 Суб'єкт господарювання розглядає рівень деталізації, необхідний для досягнення мети розкриття інформації, а також те, скільки уваги слід приділити кожній із різних вимог. Якщо інформації, розкритої з застосуванням пунктів 97-132, недостатньо для досягнення мети пункту 93, то суб'єкт господарювання розкриває додаткову інформацію, необхідну для досягнення зазначеної мети.
- 95 Суб'єкт господарювання здійснює агрегування або дезагрегування інформації, щоб не завуальювати корисну інформацію шляхом включення великого обсягу незначних деталей або агрегування статей, які мають різні характеристики.
- 96 У пунктах 29-31 МСБО 1 встановлено вимоги до суттєвості та агрегування інформації. Ось кілька прикладів баз агрегування, що можуть бути використані для розкриття інформації про страхові контракти:
- (а) тип контракту (наприклад, основні види продуктів);
 - (б) географічний регіон (наприклад, країна чи регіон); або
 - (в) звітний сегмент, як визначено в МСФЗ 8 «Операційні сегменти».

Пояснення визнаних сум

- 97 Із інформації, розкриття якої вимагають пункти 98-109А, лише інформація, передбачена пунктами 98-100, 102-103, 105-105Б та 109А, стосується контрактів, до яких застосовується підхід на основі розподілу премії. Якщо суб'єкт господарювання використовує підхід на основі розподілу премії, він розкриває також:
- (а) які з критеріїв, наведених у пунктах 53 й 69, він виконав;
 - (б) чи здійснює він коригування на часову вартість грошей і вплив фінансового ризику з застосуванням пунктів 56,57(б) та 59 (б); та
 - (в) метод, обраний ним для визнання аквізиційних грошових потоків із застосуванням пункту 59(а).
- 98 Суб'єкт господарювання розкриває узгодження, що показують, яким чином чисті балансові вартості контрактів у сфері застосування МСФЗ 17 змінилися за період через визнання грошових потоків і

- доходів та витрат у звіті (звітах) про фінансові результати діяльності. Узгодження розкриваються окремо для випущених страхових контрактів і утримуваних контрактів перестраховування. Суб'єкт господарювання адаптує вимоги пунктів 100-109 з урахуванням характеристик утримуваних контрактів перестраховування, що відрізняють їх від випущених страхових контрактів: наприклад, генерування витрат або зниження витрат замість одержання доходів.
- 99 Суб'єкт господарювання надає в узгодженнях інформацію в обсязі, достатньому для того, щоб користувачі фінансової звітності мали змогу ідентифікувати зміни від грошових потоків і сум, які визнані у звіті (звітах) про фінансовий результат. На виконання цієї вимоги суб'єкт господарювання:
- (а) розкриває в таблиці узгодження, передбачені пунктами 100-105Б; і
 - (б) для кожного узгодження подає чисті балансові вартості станом на початок і кінець періоду, дезагреговані на загальну суму для портфелів контрактів, що є активами, й загальну суму для портфелів контрактів, що є зобов'язаннями, і які дорівнюють сумах, поданим у звіті про фінансові результати діяльності із застосуванням пункту 78.
- 100 Суб'єкт господарювання розкриває узгодження від залишку на початок періоду до залишку на кінець періоду окремо для кожної з таких категорій:
- (а) чистих зобов'язань (або активів) за компонентом залишку періоду покриття за винятком будь-якого компонента збитків;
 - (б) будь-який компонент збитків (див. пункти 47-52 і 57-58);
 - (в) зобов'язання за страховими вимогами. Для страхових контрактів, до яких було застосовано підхід на основі розподілу премії, описаний у пунктах 53-59 або 69-70А, суб'єкт господарювання розкриває окремі узгодження для:
 - (і) оцінок теперішньої вартості майбутніх грошових потоків; і
 - (іі) коригування на нефінансовий ризик.
- 101 Для страхових контрактів крім тих, до яких було застосовано підхід на основі розподілу премії, описаний у пунктах 53-59 або 69-70А, суб'єкт господарювання розкриває також узгодження від залишку на початок періоду до залишку на кінець періоду окремо для кожної з таких категорій:
- (а) оцінок теперішньої вартості майбутніх грошових потоків;
 - (б) коригування на нефінансовий ризик; і
 - (в) контрактної сервісної маржі.
- 102 Мета узгоджень, передбачених пунктами 100-101, полягає в наданні різних типів інформації про результат страхових послуг.
- 103 Суб'єкт господарювання окремо розкриває в узгодженнях, передбачених пунктом 100, кожну з зазначених нижче сум, пов'язану з послугами, за їх наявності
- (а) дохід від страхування;
 - (б) витрати на страхові послуги із окремим зазначенням:
 - (і) страхових вимог за подіями, що сталися (за винятком інвестиційних компонентів) та інших понесених витрат на страхові послуги;
 - (іі) амортизації аквізиційних грошових потоків;
 - (ііі) змін, що пов'язані з наданими в минулому послугами, - тобто зміни в грошових потоках виконання, пов'язані з зобов'язанням за страховими вимогами; і
 - (іv) змін, пов'язаних із майбутніми послугами, - тобто збитків за групами обтяжливих контрактів і сторнування таких збитків;
 - (в) інвестиційні компоненти, виключені з доходу від страхування та витрат на страхові послуги (в поєднанні з відшкодуванням премій, крім випадків, коли відшкодування премій подаються у складі грошових потоків у період, описаний у пункті 105(а)(і)).
- 104 Суб'єкт господарювання окремо розкриває в узгодженнях, передбачених пунктом 101, кожну з зазначених нижче сум, пов'язану з послугами, за їх наявності:
- (а) зміни, пов'язані з майбутніми послугами, із застосуванням пунктів Б96-Б118, із окремим зазначенням:
 - (і) змін в оцінках, які коригують контрактну сервісну маржу;
 - (іі) змін в оцінках, які не коригують контрактної сервісної маржі, - тобто збитків за групами обтяжливих контрактів і сторнування таких збитків; і
 - (ііі) впливу контрактів, що були первісно визнані протягом періоду;

- (б) зміни, пов'язані з поточними послугами, - тобто:
- (і) суму контрактної сервісної маржі, визнану в прибутку або збитку для відображення передання послуг;
 - (іі) зміни в коригуванні на нефінансовий ризик, що не пов'язані з майбутніми послугами або минулими послугами; та
 - (ііі) *коригування на підставі досвіду* (див. пункти Б96(а), Б97(в) та Б113(а)) за винятком сум, що відносяться до коригування на нефінансовий ризик, врахованого у (іі).
- (в) зміни, що пов'язані з наданими в минулому послугами, - тобто зміни в грошових потоках виконання, пов'язані із страховими вимогами за подіями, що сталися (див. пункти Б97(б) і Б113(а)).
- 105 На доповнення узгоджень, передбачених пунктами 100-101, суб'єкт господарювання окремо розкриває кожну з зазначених нижче сум, які не пов'язані з наданням послуг за період, за їх наявності:
- (а) грошові потоки за період, у тому числі:
 - (і) премії, одержані за випущеними страховими контрактами (або сплачені за утримуваними контрактами перестраховування);
 - (іі) аквізиційні грошові потоки;
 - (ііі) здійснені страхові виплати та інші витрати на страхові послуги, сплачені у зв'язку з випущеними страховими контрактами (або компенсовані за утримуваними контрактами перестраховування), за винятком аквізиційних грошових потоків;
 - (б) вплив змін у ризику невиконання емітентом утримуваних контрактів перестраховування;
 - (в) фінансові доходи або витрати за страхуванням; і
 - (г) будь-які додаткові статті, що можуть виявитись необхідними для розуміння змін у чистій балансовій вартості страхових контрактів.
- 105А Суб'єкт господарювання розкриває узгодження залишку активів на початок та кінець періоду для аквізиційних грошових потоків, визнаних з застосуванням пункту 28Б. Суб'єкт господарювання агрегує інформацію для узгодження на рівні, що відповідає рівню узгодження для страхових контрактів, з застосуванням пункту 98.
- 105Б В узгодженні, що вимагається пунктом 105А, суб'єкт господарювання окремо розкриває будь-які збитки від зменшення корисності та сторнування збитків від зменшення корисності, визнані із застосуванням пунктів 28Г–28Д.
- 106 Для випущених страхових контрактів крім тих, до яких було застосовано підхід на основі розподілу премії, описаний у пунктах 53-59, суб'єкт господарювання розкриває аналіз визнаного за період доходу від страхування у такому складі:
- (а) суми, пов'язані зі змінами у зобов'язанні на залишок покриття, які визначено в пункті Б124, з окремим розкриттям:
 - (і) витрат на страхові послуги, понесених-протягом періоду, згідно з положеннями пункту Б124(а);
 - (іі) змін у коригуванні на нефінансовий ризик згідно з положеннями пункту Б124(б);
 - (ііі) суми контрактної сервісної маржі, визнаної в прибутку або збитку у зв'язку з передаванням послуг страхового контракту протягом періоду, згідно з положеннями пункту Б124(в); та
 - (іv) інші суми, якщо такі є: наприклад, коригування на підставі досвіду на надходження премій за винятком тих, що пов'язані з майбутньою послугою, відповідно до пункту Б124(г).
 - (б) розподіл часток премій, що стосуються відшкодування аквізиційних грошових потоків (див. пункт Б125).
- 107 Для страхових контрактів крім тих, до яких було застосовано підхід на основі розподілу премії, описаний у пунктах 53-59 або 69-70А, суб'єкт господарювання розкриває вплив на звіт про фінансовий стан окремо для випущених страхових контрактів і утримуваних контрактів перестраховування, первісно визнаних у періоді, із зазначенням їхнього впливу при первісному визнанні на:
- (а) оцінки теперішньої вартості майбутнього вибуття грошових коштів із окремим зазначенням суми аквізиційних грошових потоків;
 - (б) оцінки теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень;
 - (в) коригування на нефінансовий ризик; і

- (г) контрактну сервісну маржу.
- 108 У складі інформації, розкриття якої вимагає пункт 107, суб'єкт господарювання окремо розкриває суми, що стосуються:
- (а) контрактів, придбаних в інших суб'єктів господарювання в межах передавання страхових контрактів або об'єднання бізнесу; та
- (б) груп контрактів, що є обтяжливими.
- 109 Для страхових контрактів крім тих, до яких було застосовано підхід на основі розподілу премії, описаний у пунктах 53-59 або 69-70А, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про те, коли він очікує визнати контрактну сервісну маржу, що залишається на кінець звітного періоду, в прибутку або збитку кількісно, за відповідними часовими діапазонами. Така інформація надається окремо для випущених страхових контрактів і утримуваних контрактів перестраховування.
- 109А Суб'єкт господарювання розкриває інформацію кількісно, з зазначенням відповідних часових інтервалів, про те, коли він очікує припинення визнання активу для аквізиційних грошових потоків з застосуванням пункту 28В.

Фінансові доходи або витрати за страхуванням

- 110 Суб'єкт господарювання розкриває та пояснює загальну суму фінансових доходів або витрат за страхуванням за звітний період. Зокрема, суб'єкт господарювання пояснює зв'язок між фінансовими доходами або витратами за страхуванням і інвестиційним прибутком на свої активи, щоб дати користувачам своєї фінансової звітності можливість оцінити джерела фінансових доходів або витрат, визнаних у прибутку або збитку та в іншому сукупному доході.
- 111 Стосовно контрактів із умовами прямої участі суб'єкт господарювання описує склад базових статей і розкриває їхню справедливу вартість.
- 112 Якщо, стосовно контрактів із умовами прямої участі, суб'єкт господарювання вирішить не коригувати контрактну сервісну маржу на деякі зміни в грошових потоках виконання з застосуванням пункту В115, то він розкриває вплив цього рішення на коригування контрактної сервісної маржі в поточному періоді.
- 113 Якщо, стосовно контрактів із умовами прямої участі, суб'єкт господарювання змінить основу дезагрегування фінансових доходів або витрат за страхуванням з прибутку або збитку на інший сукупний дохід чи навпаки із застосуванням пункту В135, то в періоді, в якому мала місце зміна підходу, він розкриває:
- (а) причину, через яку суб'єкт господарювання був змушений змінити основу дезагрегування;
- (б) суму будь-якого коригування для кожної статті фінансового звіту; і
- (в) балансову вартість групи страхових контрактів, якої стосується вчинена зміна, станом на дату зміни.

Перехідні суми

- 114 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, що дає користувачам фінансової звітності змогу з'ясувати вплив груп страхових контрактів, що на дату переходу оцінюються з застосуванням модифікованого ретроспективного підходу (див. пункти В6-В19А) чи підходу на основі справедливої вартості (див. пункти В20-В24Б), на контрактну сервісну маржу та дохід від страхування в наступних періодах. Таким чином, суб'єкт господарювання розкриває узгодження контрактної сервісної маржі з застосуванням пункту 101(в) та суму доходу від страхування з застосуванням пункту 103(а) окремо для:
- (а) страхових контрактів, що існували на дату переходу, до яких суб'єкт господарювання застосовував модифікований ретроспективний підхід;
- (б) страхових контрактів, що існували на дату переходу, до яких суб'єкт господарювання застосовував підхід на основі справедливої вартості; та
- (в) всіх решти страхових контрактів.
- 115 Для всіх періодів, у яких здійснюється розкриття з застосуванням пунктів 114(а) або 114(б), для надання користувачам фінансової звітності змоги зрозуміти характер і значимість методів, що використовувались, і суджень, що застосовувались при визначенні перехідних сум, суб'єкт господарювання роз'яснює, як він визначав оцінку страхових контрактів на дату переходу.
- 116 Суб'єкт господарювання, який вирішив здійснити дезагрегування фінансових доходів або витрат за страхуванням між прибутком або збитком та іншим сукупним доходом, застосовує пункти В18(б), В19(б), В24(б) та В24(в), щоб визначити сукупну різницю між фінансовими доходами або витратами за

страхуванням які були б визнані у складі прибутку або збитку, та загальною сумою фінансових доходів або витрат за страхуванням на дату переходу для груп страхових контрактів, до яких застосовується дезагрегування. Для всіх періодів, у яких наявні суми, визначені з застосуванням зазначених пунктів, суб'єкт господарювання розкриває узгодження від залишку на початок періоду до залишку на кінець періоду кумулятивних сум, уключених до складу іншого сукупного доходу, для фінансових активів, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, які стосуються груп страхових контрактів. Узгодження має містити в собі, наприклад, прибутки чи збитки, визнані в іншому сукупному доході протягом періоду, та прибутки чи збитки, що були раніше визнані в іншому сукупному доході в попередніх періодах, перекласифіковані у відповідному періоді в прибуток або збиток.

Значні судження при застосуванні МСФЗ 17

- 117 Суб'єкт господарювання розкриває значні судження та зміни в судженнях, здійснені при застосуванні МСФЗ 17. Зокрема, суб'єкт господарювання розкриває вхідні дані, припущення й методи оцінювання, що використовувались, у тому числі:
- (а) методи, що використовувались для оцінювання страхових контрактів у сфері застосування МСФЗ 17, і процеси оцінювання вхідних даних для застосування цих методів. Суб'єкт господарювання надає також кількісну інформацію щодо таких вхідних даних крім тих випадків, коли це є неможливим;
 - (б) будь-які зміни в методах і процесах оцінювання вхідних даних, що використовувались для оцінки контрактів, причини вчинення кожної зміни та тип контрактів, на яких вона позначилась.
 - (в) в тому обсязі, в якому його не висвітлено в пункті (а), підхід, що використовувався:
 - (i) для розрізнення змін в оцінках майбутніх грошових потоків, обумовлених прийняттям дискреційних рішень, та інших змін в оцінках майбутніх грошових потоків за контрактами без умов прямої участі (див. пункт Б98);
 - (ii) для визначення коригування на нефінансовий ризик - у тому числі, з зазначенням того, чи дезагредовано зміни в коригуванні на нефінансовий ризик на компонент страхових послуг і компонент фінансування страхування, чи їх подано в повному обсязі у складі результату страхових послуг;
 - (iii) для визначення ставок дисконту;
 - (iv) для визначення інвестиційних компонентів; і
 - (v) для визначення відносної ваги вигід, забезпечених страховим покриттям і послугою, пов'язаною з отриманням інвестиційного доходу або страховим покриттям і послугою, пов'язаною з інвестуванням (див. пункт Б119–Б119Б).
- 118 Якщо при застосуванні пункту 88(б) або пункту 89(б) суб'єкт господарювання вирішить дезагрегувати фінансові доходи або витрати за страхуванням на суми, що подаються в прибутку або збитку, та суми, що подаються в іншому сукупному доході, то суб'єкт господарювання розкриває пояснення методів, що використовувались для визначення фінансових доходів або витрат за страхуванням, які визнано в прибутку або збитку.
- 119 Суб'єкт господарювання розкриває рівень довірчої ймовірності, що використовувався для визначення коригування на нефінансовий ризик. Якщо суб'єкт господарювання користується для визначення коригування на нефінансовий ризик методом, що не передбачає використання рівня довірчої ймовірності, то він розкриває метод, що використовувався, та рівень довірчої ймовірності, що відповідає результатам застосування такого методу.
- 120 Суб'єкт господарювання розкриває криву доходності (або діапазон кривих доходності), що використовуються для дисконтування грошових потоків, які не змінюються в залежності від доходності базових статей, із застосуванням пункту 36. Якщо суб'єкт господарювання здійснює таке розкриття для ряду груп страхових контрактів разом, він подає інформацію, що розкривається, у формі середньозважених показників або відносно вузьких діапазонів.

Характер і обсяг ризиків, пов'язаних із контрактами у сфері застосування МСФЗ 17

- 121 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, що дає змогу користувачам фінансової звітності оцінити характер, величину, строки й невизначеність майбутніх грошових потоків, що виникають за контрактами у сфері застосування МСФЗ 17. У пунктах 122-132 викладено вимоги до такого розкриття,

дотримання яких зазвичай є необхідним для виконання наведеної вище вимоги.

- 122 Відповідне розкриття стосується, насамперед, страхових і фінансових ризиків, що виникають за страховими контрактами, і порядку управління ними. До фінансових ризиків відносять, не обмежуючись ними, кредитний ризик, ризик ліквідності й ринковий ризик.
- 123 Якщо інформація, розкрита з приводу вразливості суб'єкта господарювання до ризику на кінець звітного періоду, не є репрезентативною з точки зору його вразливості до ризику протягом періоду, то суб'єкт господарювання розкриває зазначений факт, причину нерепрезентативності розкриття станом на кінець періоду, а також наводить додаткову інформацію, що є репрезентативною з точки зору його вразливості до ризику протягом періоду.
- 124 Щодо кожного типу ризику, що має місце за контрактами у сфері застосування МСФЗ 17, суб'єкт господарювання розкриває:
- (а) вразливості до ризиків і те, як вони виникають;
 - (б) цілі, політики та процеси суб'єкта господарювання в управлінні ризиками та методи, що використовуються для оцінювання ризиків; і
 - (в) будь-які зміни в (а) або (б) в порівнянні з попереднім періодом.
- 125 Щодо кожного типу ризику, що має місце за контрактами у сфері застосування МСФЗ 17, суб'єкт господарювання розкриває:
- (а) узагальнену кількісну інформацію про свою вразливість до такого ризику станом на кінець звітного періоду. Таке розкриття здійснюється на підставі внутрішньої інформації, наданої провідному управлінському персоналові суб'єкта господарювання;
 - (б) розкриття відомостей, передбачених пунктами 127-132, в тому обсязі, в якому його не здійснено при застосуванні пункту (а) цього пункту.
- 126 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про вплив нормативних баз, згідно з якими він працює: зокрема, мінімальних вимог до капіталу або вимог до гарантованих процентних ставок. Якщо суб'єкт господарювання застосовує пункт 20 для визначення груп страхових контрактів, до яких він застосовує вимоги МСФЗ 17 щодо визнання та оцінки, то він розкриває цей факт.

Усі типи ризиків – концентрації ризиків

- 127 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про види концентрації ризику, що мають місце за контрактами у сфері застосування МСФЗ 17, в тому числі опис того, як суб'єкт господарювання визначає види концентрації та опис спільної риси, що визначає кожний із видів концентрації (наприклад, тип страхової події, галузь, географічну територію або валюту). Концентрації фінансового ризику можуть виникати, наприклад, унаслідок гарантованих процентних ставок, що починають діяти на однаковому рівні для великої кількості контрактів. Концентрації фінансового ризику можуть виникати також унаслідок концентрацій нефінансового ризику: наприклад, якщо суб'єкт господарювання страхує відповідальність фармацевтичних компаній за якість і безпечність продукції й одночасно утримує інвестиції, вкладені в такі компанії.

Страхові й ринкові ризики – аналіз чутливості

- 128 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про чутливість до змін у змінних ризику, що має місце за контрактами у сфері застосування МСФЗ 17: На виконання цієї вимоги суб'єкт господарювання розкриває:
- (а) аналіз чутливості, який показує, як змінилися б прибуток або збиток та власний капітал у разі змін у змінних ризику, що були обґрунтовано можливі на кінець звітного періоду:
 - (і) для страхового ризику: із зазначенням впливу на випущені страхові контракти до та після зниження рівня ризику завдяки утримуваним контрактам перестрахування; і
 - (іі) для кожного виду ринкового ризику: у спосіб, що пояснює взаємозв'язок між чутливостями до змін у змінних ризику, пов'язаних зі страховими контрактами, та вразливостях до ризику, пов'язаних із фінансовими активами, які утримує суб'єкт господарювання;
 - (б) методи й припущення, що застосовувались при підготовці аналізу чутливості; і
 - (в) зміни в методах і припущеннях, що застосовувались при підготовці аналізу чутливості, у порівнянні з попереднім періодом і причини здійснення таких змін.
- 129 Якщо суб'єкт господарювання здійснює аналіз чутливості, що показує, як зміни у змінних ризику впливають на суми, що не збігаються з сумами, зазначеними в пункті 128(а), й використовує цей аналіз

чутливості для управління ризиками, пов'язаними з контрактами у сфері застосування МСФЗ 17, то він має право використовувати такий аналіз чутливості замість аналізу, передбаченого пунктом 128(а). Суб'єкт господарювання також розкриває:

- (а) пояснення методу, що використовується для здійснення такого аналізу чутливості, й основних параметрів і припущень, що лежать в основі поданої інформації; та
- (б) пояснення мети використання такого методу та будь-яких обмежень, що можуть проявитись у поданій інформації.

Страховий ризик – динаміка страхових вимог

- 130 Суб'єкт господарювання розкриває відомості про фактичні страхові вимоги в порівнянні з попередніми оцінками недисконтованої величини страхових вимог (тобто динаміку страхових вимог). Інформація про динаміку страхових вимог розкривається від початку періоду виникнення найпершої суттєвої страхової вимоги стосовно якої станом на кінець звітного періоду ще існує невизначеність щодо суми та строків страхових виплат, хоча при цьому немає потреби розкривати інформацію за строк, що перевищує 10 років до кінця звітного періоду. Суб'єкт господарювання може не розкривати інформацію про динаміку страхових вимог, для яких невизначеність щодо суми та строків виплат, як правило, вирішується протягом одного року. Суб'єкт господарювання узгоджує розкриття динаміки страхових вимог із сукупною балансовою вартістю груп страхових контрактів, яку суб'єкт господарювання розкриває з застосуванням пункту 100(в).

Кредитний ризик – інша інформація

- 131 Щодо кредитного ризику, що має місце за контрактами у сфері застосування МСФЗ 17, суб'єкт господарювання розкриває:
- (а) суму, що якнайкраще представляє його максимальну вразливість до кредитного ризику на кінець звітного періоду окремо для випущених страхових контрактів і утримуваних контрактів перестраховування; та
 - (б) інформацію про кредитну якість утримуваних контрактів перестраховування, що є активами.

Ризик ліквідності – інша інформація

- 132 Щодо ризику ліквідності, що має місце за контрактами у сфері застосування МСФЗ 17, суб'єкт господарювання розкриває:
- (а) опис того, як він здійснює управління ризиком ліквідності;
 - (б) окремі аналізи строків погашення для портфелів випущених страхових контрактів, що є зобов'язаннями, і портфелів утримуваних контрактів перестраховування, що є зобов'язаннями, із зазначенням у них, як мінімум, чистих грошових потоків за портфелями на кожний із перших п'яти років після звітної дати і їх загальної величини після завершення перших п'яти років. Суб'єктові господарювання немає потреби включати в ці аналізи зобов'язання на залишок покриття, що оцінюються з застосуванням пунктів 55-59 і 69-70А. Аналізи можуть набувати форми:
 - (i) аналізу залишку контрактних недисконтованих чистих грошових потоків у розрізі їх прогнозованих строків; або
 - (ii) аналізу оцінок теперішньої вартості майбутніх грошових потоків у розрізі їх прогнозованих строків;
 - (в) суми до сплати на вимогу із поясненням взаємозв'язку між такими сумами й балансовою вартістю відповідних портфелів контрактів, якщо його не розкрито при застосуванні пункту (б) цього пункту.

Додаток А

Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною частиною МСФЗ 17 «Страхові контракти».

контрактна сервісна маржа (contractual service margin)	Компонент балансової вартості активу чи зобов'язання для групи страхових контрактів , що відображає незароблений прибуток, який буде визнано суб'єктом господарювання при наданні послуг страхового контракту за страховими контрактами , що належать до групи.
період покриття (coverage period)	Період, протягом якого суб'єкт господарювання надає послуги страхового контракту . Цей період включає в себе послуги страхового контракту , що пов'язані з усіма преміями в межах страхового контракту .
коригування на підставі досвіду (experience adjustment)	Різниця між: <ol style="list-style-type: none"> (а) для надходження премій (і будь-яких пов'язаних із ними грошових потоків, як то аквізиційних грошових потоків і податків на страхові премії) - між здійсненою на початку періоду оцінкою сум, очікуваних протягом періоду, та фактичними грошовими потоками протягом періоду; або (б) для витрат на страхові послуги (за винятком аквізиційних витрат) - між здійсненою на початку періоду оцінкою сум, що як очікується можуть бути понесено протягом періоду, та фактичним розміром витрат понесених протягом періоду.
фінансовий ризик (financial risk)	Ризик можливих майбутніх змін в одному або кількох параметрах із-поміж установленної ставки відсотка, ціни фінансового інструмента, ціни товару, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності, або іншої змінної величини, за умови, що, у випадку нефінансової змінної величини, ця змінна величина не є специфічною для сторони контракту.
грошові потоки виконання (fulfilment cash flows)	Явна, неупереджена та зважена на ймовірність оцінка (тобто очікувана вартість) теперішньої вартості майбутнього вибуття грошових коштів мінус теперішня вартість майбутніх надходжень грошових коштів, що матиме місце в перебігу виконання суб'єктом господарювання страхових контрактів , включаючи коригування на нефінансовий ризик .
група страхових контрактів (group of insurance contracts)	Набір страхових контрактів , сформований шляхом поділу портфеля страхових контрактів , як мінімум, на контракти, випущені протягом періоду, що не перевищує одного року, і такі, що при первісному визнанні: <ol style="list-style-type: none"> (а) є обтяжливими, якщо такі є ; (б) не мають значної вірогідності стати в подальшому обтяжливими, якщо такі є; або (в) не належать ні до категорії (а), ні до категорії (б), якщо вони є.
аквізиційні грошові потоки (insurance acquisition cash flows)	Грошові потоки, що виникають в результаті витрат пов'язаних з продажем, андеррайтингом та початком дії групи страхових контрактів (які випущено або, які очікуються до випуску), що можуть бути безпосередньо віднесені на портфель страхових контрактів , до якого належить група. Такі грошові потоки включають у себе грошові потоки, що не можуть бути безпосередньо віднесені на окремі контракти або групи страхових контрактів у складі портфеля.
страховий контракт (insurance contract)	Контракт, за яким одна сторона (емітент) приймає значний страховий ризик від іншої сторони (держателя страхового полісу), погоджуючись виплатити держателю страхового полісу компенсацію в разі певної події в майбутньому, настання якої пов'язане з невизначеністю, - страхової події , що справляє на держателя страхового полісу несприятливий вплив.
послуги страхового контракту (insurance contract services)	Зазначені нижче послуги, які суб'єкт господарювання надає держателю страхового полісу за страховим контрактом : <ol style="list-style-type: none"> (а) покриття на випадок страхової події (страхове покриття);

	(б) у разі страхових контрактів без умов прямої участі , генерація інвестиційного доходу для держателя страхового полісу, якщо це передбачено (послуга, пов'язана з отриманням інвестиційного доходу); та
	(в) у разі страхових контрактів з умовами прямої участі , управління базовими статтями від імені держателя страхового полісу (послуга, пов'язана з інвестуванням).
страховий контракт з умовами прямої участі <i>(insurance contract with direct participation features)</i>	Страховий контракт , за яким при його укладенні: <ul style="list-style-type: none"> (а) умови контракту передбачають участь держателя страхового полісу в частці чітко визначеного пулу базових статей; (б) суб'єкт господарювання передбачає виплатити держателю страхового полісу суму, що дорівнює суттєвій частині справедливої вартості доходності за базовими статтями; і (в) суб'єкт господарювання очікує, що суттєва частка будь-якої зміни в сумах, що належать до сплати держателю страхового полісу, змінюватиметься разом зі змінами у справедливій вартості базових статей.
страховий контракт без умов прямої участі <i>(insurance contract without direct participation features)</i>	Страховий контракт , який не є страховим контрактом з умовами прямої участі .
страховий ризик <i>(insurance risk)</i>	Ризик, що не є фінансовим ризиком , який передається від держателя контракту його емітентіві.
страхова подія <i>(insured event)</i>	Майбутня подія, настання якої пов'язане з невизначеністю і яка покривається страховим контрактом , що створює страховий ризик .
інвестиційний компонент <i>(investment component)</i>	Суми, погашення яких на користь держателя страхового полісу за будь-яких обставин вимагає від суб'єкта господарювання страховий контракт незалежно від настання страхової події .
інвестиційний контракт із умовами дискреційної участі <i>(investment contract with discretionary participation features)</i>	Фінансовий інструмент, який закріплює за інвестором контрактне право на одержання - на додачу до суми, яка не визначається дискреційно на розсуд емітента - додаткових сум: <ul style="list-style-type: none"> (а) що, як очікується, являтимуть собою значну частку загального розміру контрактних вигод; (б) строки або розмір яких визначаються за контрактом на розсуд емітента; і (в) які, згідно з контрактом, ґрунтуються на: <ul style="list-style-type: none"> доходах від визначеного пулу контрактів або контрактів визначеного типу; реалізованих та/або нереалізованих інвестиційних доходах за визначеним пулом активів, які утримує емітент; або прибутку або збитку суб'єкта господарювання чи фонду, що випускає контракт.
зобов'язання за страховими вимогами <i>(liability for incurred claims)</i>	Обов'язок суб'єкта господарювання: <ul style="list-style-type: none"> (а) перевірити та сплатити дійсні страхові вимоги за страховими подіями, що вже настали, включаючи події, що настали, але за якими не надходило вимог про здійснення страхових виплат, а також інші понесені витрати на страхування; і (б) сплатити невиключені до пункту (а) суми, що пов'язані з: <ul style="list-style-type: none"> (і) послугами страхового контракту, які вже було надано; або (іі) будь-якими інвестиційними компонентами чи іншими сумами, що не пов'язані з наданням послуг страхового контракту й які не входять до зобов'язання на залишок покриття.
зобов'язання на залишок покриття <i>(liability for remaining coverage)</i>	Обов'язок суб'єкта господарювання: <ul style="list-style-type: none"> (а) перевірити та сплатити дійсні вимоги за існуючими страховими контрактами стосовно страхових подій, які ще не настали (тобто обов'язок, який стосується тієї частини страхового покриття, строк якої ще не минув); і (б) сплатити невиключені до пункту (а) суми за існуючими страховими контрактами, що пов'язані з:

	<ul style="list-style-type: none"> (i) послугами страхового контракту, які ще не надано (тобто зобов'язання, пов'язані з майбутнім наданням послуг страхового контракту); або (ii) будь-якими інвестиційними компонентами чи іншими сумами, що не пов'язані з наданням послуг страхового контракту й які не було передано до складу зобов'язання за страховими вимогами.
держатель страхового полісу (<i>policyholder</i>)	Сторона, що має право на компенсацію за страховим контрактом у разі настання страхової події .
портфель страхових контрактів (<i>portfolio of insurance contracts</i>)	Страхові контракти , що наражаються на схожі ризики й управління якими здійснюється разом.
контракт перестраховування (<i>reinsurance contract</i>)	Страховий контракт , випущений одним суб'єктом господарювання (перестраховиком) для компенсації іншому суб'єктові господарювання страхових виплат на підставі одного або кількох страхових контрактів , випущених таким іншим суб'єктом господарювання (базових контрактів).
коригування на нефінансовий ризик (<i>risk adjustment for nonfinancial risk</i>)	Компенсація, якої потребує суб'єкт господарювання за те, що на нього покладається невизначеність щодо суми та строків грошових потоків, що виникають в результаті нефінансового ризику, при виконанні суб'єктом господарювання страхових контрактів .
базові статті (<i>underlying items</i>)	Статті, що визначають деякі з сум, які належать до виплати держателю страхового полісу . До складу базових статей можуть входити будь-які статті: наприклад, визначений портфель активів, чисті активи суб'єкта господарювання або визначена підмножина чистих активів суб'єкта господарювання.

Додаток Б

Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною МСФЗ 17 «Страхові контракти».

- Б1 Цей додаток надає керівництва з таких питань:
- (а) визначення страхового контракту (див. пункти Б2-Б30);
 - (б) відокремлення компонентів від страхового контракту (див. пункти Б31-Б35);
 - (ба) актив для аквізиційних грошових потоків (див. пункти Б35А-Б35Г);
 - (в) оцінки (див. пункти Б36-Б119Д);
 - (г) доходу від страхування (див. пункти Б120-Б127);
 - (ґ) фінансових доходів або витрат за страхуванням (див. пункти Б128-Б136); і
 - (д) проміжної фінансової звітності (див. пункт Б137).

Визначення страхового контракту (додаток А)

- Б2 Цей розділ надає керівництва щодо визначення страхового контракту, поданого в додатку А. В ньому розглядаються такі питання:
- (а) майбутня подія, настання якої пов'язане з невизначеністю (див. пункти Б3-Б5);
 - (б) виплати у негрошовій формі (див. пункт Б6);
 - (в) різниця між страховим ризиком та іншими ризиками (див. пункти Б7-Б16);
 - (г) значний страховий ризик (див. пункти Б17-Б23);
 - (ґ) зміни в рівні страхового ризику (див. пункти Б24-Б25); і
 - (д) приклади страхових контрактів (див. пункти Б26-Б30).

Майбутня подія, настання якої пов'язане з невизначеністю

- Б3 Невизначеність (або ризик) - це суть страхового контракту. Таким чином, щонайменше один із наведених нижче параметрів на час початку дії страхового контракту має невизначеність:
- (а) імовірність настання страхової події;
 - (б) час настання страхової події; або
 - (в) розмір виплат суб'єкта господарювання в разі настання страхової події.
- Б4 Згідно з деякими страховими контрактами страховою подією є виявлення збитку протягом строку чинності контракту, навіть якщо цей збиток виник унаслідок події, що трапилась до початку дії контракту. Згідно з іншими страховими контрактами страховою подією є подія, що настає протягом строку чинності контракту, навіть якщо викликаний нею збиток буде виявлено після закінчення дії контракту.
- Б5 Деякі страхові контракти покривають події, що вже настали, але їх фінансовий ефект ще залишається невизначеним. Їх прикладом є страховий контракт, який надає страхове покриття на випадок несприятливих наслідків події, що вже відбулась. У таких контрактах страховою подією є визначення остаточної величини відповідних страхових вимог.

Виплати у негрошовій формі

- Б6 Деякі страхові контракти вимагають або дозволяють здійснювати виплати у негрошовій формі. У таких випадках суб'єкт господарювання надає держателю страхового полісу товари або послуги на виконання зобов'язання суб'єкта господарювання з надання держателю страхового полісу компенсації на випадок страхових подій. Прикладом такого контракту є заміна суб'єктом господарювання викраденого предмету замість відшкодування держателю страхового полісу суми зазначеного ним збитку. Іншим прикладом є використання суб'єктом господарювання своїх лікарень і медичних працівників для надання медичних послуг, що покриваються страховим контрактом. Такі контракти є страховими контрактами, навіть якщо розрахунки за страховими вимогами здійснюються у негрошовій

формі. Страховими контрактами є також контракти про надання послуг за фіксовану винагороду, що відповідають умовам пункту 8, але при застосуванні пункту 8 суб'єкт господарювання може зробити вибір на користь їх обліку з застосуванням або МСФЗ 17, або МСФЗ 15 «*Дохід від договорів з клієнтами*».

Різниця між страховим ризиком та іншими ризиками

- Б7 Визначення страхового контракту передбачає прийняття однією стороною значного страхового ризику від іншої сторони. МСФЗ 17 визначає страховий ризик як «ризик, що не є фінансовим ризиком, який передається від держателя контракту його емітентові». Контракт, що наражає емітента на фінансовий ризик без значного страхового ризику, не є страховим контрактом.
- Б8 Визначення фінансового ризику, подане в додатку А, стосується фінансових і нефінансових змінних. Прикладами нефінансових змінних, що не є специфічними для сторони контракту, є індекс збитків від землетрусів у певному регіоні або температур у певному місті. Фінансовий ризик не включає ризик від нефінансових змінних, що є специфічними для сторони контракту, як то настання або ненастання пожежі, що пошкоджує або руйнує актив, який належить такій стороні. Крім того, ризик зміни справедливої вартості нефінансового активу не є фінансовим ризиком, якщо справедлива вартість відображає зміни в ринкових цінах на такі активи (тобто фінансову змінну) та стан конкретного нефінансового активу, утримуваного стороною контракту (тобто нефінансову змінну). Наприклад, якщо гарантія ліквідаційної вартості конкретного автомобіля, в якому держатель страхового полісу має інтерес, що підлягає страхуванню, наражає гаранта на ризик змін у фізичному стані автомобіля, то цей ризик - страховий, а не фінансовий ризик.
- Б9 Деякі контракти наражають емітента на фінансовий ризик на додачу до значного страхового ризику. Наприклад, чимало контрактів страхування життя гарантують держателям страхових полісів мінімальну доходність, що створює фінансовий ризик, і одночасно обіцяють виплати в разі смерті, що можуть суттєво перевищувати залишок коштів на рахунку держателя страхового полісу, що створює страховий ризик у формі ризику смертності. Такі контракти є страховими контрактами.
- Б10 За деякими контрактами настання страхової події є підставою для виплати суми, прив'язаної до індексу цін. Такі контракти є страховими контрактами, якщо виплата, що залежить від настання страхової події, може бути значною. Наприклад, довічний анuitет, прив'язаний до індексу вартості життя, передає страховий ризик, оскільки підставою для здійснення виплати є майбутня подія, настання якої пов'язане з невизначеністю, - дожиття особи, що одержує анuitет. Прив'язка до індексу цін є похідним інструментом, але він теж передає страховий ризик, оскільки кількість виплат, до якої застосовується індекс, залежить від тривалості життя одержувача анuitету. Якщо має місце значне передання страхового ризику, то такий похідний інструмент відповідає визначенню страхового контракту, а в цьому разі він не підлягає відокремленню від основного контракту (див. пункт 11(a)).
- Б11 Страховий ризик - це ризик, що його суб'єкт господарювання приймає від держателя страхового полісу. Це означає, що суб'єкт господарювання мусить прийняти від держателя страхового полісу ризик, на який держатель страхового полісу вже наразився. Будь-який новий ризик, створений контрактом для суб'єкта господарювання або держателя страхового полісу, не є страховим ризиком.
- Б12 Визначення страхового контракту посиляється на несприятливий вплив на держателя страхового полісу. Це визначення не обмежує розміру виплат із боку суб'єкта господарювання сумою, що дорівнює фінансовому наслідкові несприятливої події. Наприклад, визначення охоплює страхове покриття за принципом «нове за старе», що передбачає здійснення держателеві страхового полісу виплати в розмірі, що уможливило заміну пошкодженого активу, що був у користуванні, на новий актив. Подібним чином це визначення не обмежує розміру виплат за контрактом страхування життя фінансовим збитком, якого зазнали утриманці померлого, а також не містить винятку для контрактів, що передбачають виплату наперед визначених сум для кількісного визначення збитку, викликаного смертю або нещасним випадком.
- Б13 Деякі контракти вимагають здійснення виплати в разі певної майбутньої події, настання якої пов'язане з невизначеністю, але не вимагають наявності несприятливого впливу на держателя страхового полісу як передумови для здійснення виплати. Контракт такого типу не є страховим контрактом, навіть якщо його утримувач використовує його для зменшення вразливості до базового ризику. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання використовує похідний інструмент для хеджування базової фінансової або нефінансової змінної, яка корелює з грошовими потоками суб'єкта господарювання від активу, то такий похідний інструмент не є страховим контрактом, оскільки виплата не обумовлена настанням для утримувача несприятливих наслідків зменшення грошових потоків від активу. Визначення страхового контракту містить згадку про майбутню подію, настання якої пов'язане з невизначеністю, що справляє несприятливий вплив на держателя страхового полісу, як про контрактну передумову для здійснення виплати. Контрактна передумова не вимагає, щоб суб'єкт господарювання з'ясував, чи подія насправді призвела до несприятливого впливу, але це дає суб'єктові господарювання змогу відмовити у

- виплаті, якщо він не переконається в тому, що подія дійсно справила несприятливий вплив.
- Б14 Ризик припинення або ризик нестійкості (ризик розірвання контракту держателем страхового полісу до або після терміну, очікуваного емітентом при визначенні ціни контракту) не є страховим ризиком, оскільки викликана цим мінливість виплат на користь держателя страхового полісу не обумовлена майбутньою подією, настання якої пов'язане з невизначеністю, що справляє несприятливий вплив на держателя страхового полісу. Так само й ризик витрат (тобто ризик неочікуваного зростання адміністративних витрат, пов'язаних із обслуговуванням контракту, а не витрат, пов'язаних зі страховими подіями) не є страховим ризиком, оскільки неочікуване зростання таких витрат не справляє несприятливого впливу на держателя страхового полісу.
- Б15 Таким чином, контракт, що наражає суб'єкта господарювання на ризик припинення, ризик нестійкості або ризик витрат, не є страховим контрактом, якщо він при цьому не наражає суб'єкта господарювання на значний страховий ризик. Водночас, якщо суб'єкт господарювання зменшує свій ризик шляхом використання другого контракту для передання частини нестрахового ризику іншій стороні, то другий контракт наражає іншу сторону на страховий ризик.
- Б16 Суб'єкт господарювання може приймати значний страховий ризик від держателя страхового полісу, лише якщо суб'єкт господарювання є окремим від держателя страхового полісу. У випадку суб'єкта господарювання зі взаємного страхування такий суб'єкт приймає ризик від кожного з держателів страхових полісів і об'єднує такий ризик у пул. І хоча держателі страхових полісів несуть ризик, об'єднаний у пул, колективно через утримання ними залишку частки участі в суб'єкті господарювання, суб'єкт господарювання зі взаємного страхування є окремим суб'єктом господарювання, який прийняв на себе ризик.

Значний страховий ризик

- Б17 Контракт є страховим контрактом лише в тому разі, якщо він передає значний страховий ризик. Страховий ризик обговорюється в пунктах Б7-Б16. У пунктах Б18-Б23 обговорюється оцінювання того, чи є страховий ризик значним.
- Б18 Страховий ризик є значним у тому й лише тому разі, якщо страхова подія може змусити емітента виплатити додаткові суми, що є значними за будь-яким окремим сценарієм, за винятком сценаріїв, що не мають комерційного змісту (тобто не справляють помітного впливу на економічні параметри операції). Якщо настання страхової події може потягнути за собою необхідність виплати значних додаткових сум за будь-яким сценарієм, що має комерційний зміст, то умова, встановлена в попередньому реченні, може бути виконана навіть тоді, коли страхова подія є винятково малоімовірною, або навіть тоді, коли очікувана (тобто зважена на ймовірність) теперішня вартість умовних грошових потоків являє собою незначну частку очікуваної теперішньої вартості залишку грошових потоків за страховим контрактом.
- Б19 Крім того, контракт передає значний страховий ризик лише в разі наявності сценарію, що має комерційний зміст, за яким емітент має можливість зазнати збитку виходячи з розрахунку на основі теперішньої вартості. Водночас, навіть якщо контракт перестраховування не наражає емітента на можливість значного збитку, вважається, що такий контракт передає значний страховий ризик, якщо він передає перестраховикові, в основному, весь страховий ризик, що пов'язаний із перестрахованими частками базових страхових контрактів.
- Б20 Додаткові суми, описані в пункті Б18, визначаються на основі теперішньої вартості. Якщо страховий контракт вимагає здійснення виплати при настанні події, час настання якої є невизначеним, і якщо виплата не коригується на часову вартість грошей, то можуть існувати сценарії, за якими теперішня вартість виплати зростає, навіть якщо зафіксувати її номінальну вартість. Прикладом такого контракту є страхування, що передбачає здійснення фіксованої виплати в разі смерті держателя страхового полісу, без установлення терміну дії покриття (такі контракти часто мають назву «довічного страхування життя за фіксовану суму»). При цьому можна бути цілковито впевненим у тому, що держатель страхового полісу помре, але дата його смерті пов'язана з невизначеністю. Виплати можуть здійснюватися у разі більш ранньої, ніж очікувалось смерті окремого держателя страхового полісу. Через те, що такі виплати не коригуються на часову вартість грошей, значний страховий ризик може існувати навіть тоді, коли в цілому за портфелем контрактів збитку немає. Подібним чином, контрактні умови, що відстрочують своєчасно виплату відшкодування держателю страхового полісу, можуть усунути значний страховий ризик. Для визначення теперішньої вартості додаткових сум суб'єкт господарювання використовує ставки дисконту, визначення яких вимагає пункт 36.
- Б21 Додаткові суми, описані в пункті Б18, - це теперішня вартість сум, що перевищують ті суми, які підлягали б сплаті в разі ненастання страхової події (за винятком сценаріїв, що не мають комерційного змісту). Такі додаткові суми включають у себе витрати, пов'язані з врегулюванням та оцінкою страхових вимог, але не включають у себе:

- (а) втрати можливості стягнення коштів із держателя страхового полісу за надання послуг у майбутньому. Наприклад, у разі інвестиційного контракту страхування життя смерть держателя страхового полісу означає, що суб'єкт господарювання більше не може надавати послуги з управління інвестиціями та справляти плату за їх надання. Водночас, ця економічна втрата для суб'єкта господарювання не викликана страховим ризиком, адже управитель інвестиційного фонду не бере на себе страхового ризику можливої смерті клієнта. Отже, потенційна втрата майбутньої плати за управління інвестиціями не є доречною з точки зору оцінки того обсягу, в якому контракт передає страховий ризик;
- (б) відмову в разі смерті від плати, яку було б стягнуто в разі розірвання контракту або відмови від нього. Оскільки саме контракт став підставою для встановлення такої плати, відмова від неї не є компенсацією для держателя страхового полісу за ризик, що існував раніше. Отже, така плата не є доречною з точки зору оцінки того обсягу, в якому контракт передає страховий ризик;
- (в) виплату, обумовлену подією, що не призводить до значних збитків у держателя контракту. Наприклад, розгляньмо контракт, який вимагає від емітента сплатити 1 млн ОВ¹ в разі фізичного пошкодження активу, яке призводить до виникнення в утримувача незначного економічного збитку в розмірі 1 ОВ. У такому контракті утримувач передає емітентові незначний ризик втрати 1 ОВ. Водночас, цей контракт створює нестраховий ризик того, що емітентові доведеться виплатити 999 999 ОВ в разі настання певної події. Оскільки сценарію, за яким страхова подія призводить до значних втрат у держателя контракту, не існує, емітент не приймає від утримувача значного страхового ризику, а отже цей контракт не є страховим контрактом.
- (г) можливе відшкодування через перестраховання. Суб'єкт господарювання обліковує його окремо.
- Б22 Суб'єкт господарювання оцінює чи є страховий ризик значним для кожного контракту окремо. Таким чином, страховий ризик може бути значним навіть у разі мінімальної ймовірності настання значних збитків за портфелем або групою контрактів.
- Б23 Як впливає з пунктів Б18-Б22, якщо контракт передбачає здійснення виплати в разі смерті, в розмірі, що перевищує розмір виплати в разі дожиття, такий контракт є страховим контрактом крім того випадку, коли додаткова виплата в разі смерті не є значною (оцінка проводиться стосовно самого контракту, а не всього портфеля контрактів). Як відзначено в пункті Б21(б), відмова в разі смерті від плати за розірвання контракту або відмову від нього в такій оцінці не враховується, якщо така відмова не є відшкодуванням ризику, що існував раніше, держателеві страхового полісу. Подібним чином, контракт анuitету, який передбачає здійснення регулярних виплат до кінця життя держателя страхового полісу, є страховим контрактом, крім того випадку, коли сукупні довічні виплати є незначними.

Зміни в рівні страхового ризику

- Б24 Для деяких контрактів передання страхового ризику емітентові відбувається через деякий час. Наприклад, розгляньмо контракт, який передбачає певну інвестиційну доходність і надає держателеві страхового полісу опцію використати надходження від інвестицій при настанні терміну погашення для придбання довічного анuitету за такими самими тарифами, які суб'єкт господарювання справляє з інших осіб, що придбавають анuitет одночасно з використанням цієї опції держателем страхового полісу. Такий контракт перекладає страховий ризик на емітента лише після використання зазначеної опції, оскільки суб'єкт господарювання може вільно встановлювати ціну анuitету на основі, що враховує страховий ризик, який буде передано суб'єктові господарювання у відповідний час. Таким чином, грошові потоки, що матимуть місце при використанні цієї опції, виходять за межі контракту, причому до її використання страхових грошових потоків у межах контракту не існує. Водночас, якщо контракт установлює тарифи на анuitет (або визначає іншу основу для встановлення тарифів на анuitет, ніж ринкові ставки), то він передає страховий ризик емітентові, тому що емітент наражається на ризик несприятливих для себе тарифів на анuitет в разі використання опції держателем страхового полісу. У такому разі грошові потоки, які мали б місце в разі використання опції, перебувають у межах контракту.
- Б25 Контракт, що відповідає визначенню страхового контракту, залишається страховим контрактом доти, доки всі права та обов'язки не буде погашено (тобто виконано, анульовано або спливе їх термін), крім як у разі припинення визнання контракту з застосуванням пунктів 74-77 через модифікацію контракту.

¹ ОВ позначає одиницю валюти.

Приклади страхових контрактів

Б26 Далі наведено приклади контрактів, що є страховими контрактами, якщо страховий ризик, який вони передають, є значним:

- (а) страхування від викрадення або пошкодження;
- (б) страхування відповідальності за якість і безпечність продукту, професійної відповідальності, цивільної відповідальності або судових витрат;
- (в) страхування життя й наперед оплачені плани на поховання (попри те, що настання смерті є неминучим, невідомо, коли саме настане смерть або (для деяких видів страхування життя) чи настане смерть протягом періоду, що покривається страховкою);
- (г) довічні анuitети та пенсії, тобто контракти, що передбачають відшкодування на випадок майбутньої події, настання якої пов'язане з невизначеністю: дожиття одержувача анuitету чи пенсіонера у формі забезпечення одержувача анuitету чи пенсіонера доходом, на розмір якого його дожиття в іншому випадку вплинуло б несприятливо (відповідальність роботодавців за програмами виплат працівникам і зобов'язань з пенсійних виплат пенсійних програм з визначеним внеском перебувають поза сферою застосування МСФЗ 17 на підставі пункту 7(б));
- (г) страхування на випадок інвалідності та медичних витрат;
- (д) поручительства, довірчі гарантії, гарантії виконання й гарантії заявок - тобто контракти, які передбачають виплату відшкодування держателеві в разі невиконання контрактного зобов'язання іншою стороною: наприклад, зобов'язання побудувати будівлю.
- (е) гарантії якості виробів. Гарантії якості виробів, надані іншою стороною стосовно виробів, реалізованих виробником, дилером або роздрібним постачальником, перебувають у сфері застосування МСФЗ 17. Водночас, гарантії якості виробів, надані безпосередньо виробником, дилером чи роздрібним постачальником перебувають поза сферою застосування МСФЗ 17 на підставі пункту 7(а), але у сфері застосування МСФЗ 15 або МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»;
- (є) страхування титулу (страхування на випадок виявлення вад права власності (титулу) на землю або будівлі, які не були очевидними на час випуску страхового контракту). У такому разі страховою подією є виявлення вади титулу, а не сама вада.
- (ж) подорожнє страхування (відшкодування держателям страхових полісів збитків, яких вони зазнали перед подорожжю або під час неї грошовими коштами або у негрошовій формі);
- (з) катастрофні облігації, що передбачають зменшення виплат основної суми, процентів або і основної суми, і процентів, якщо визначена подія справить несприятливий вплив на емітента облігації (крім тих випадків, коли визначена подія не створює значного страхового ризику: наприклад, якщо подією є зміна ставки відсотка чи курсу валюти);
- (и) страхові свопи та інші контракти, що передбачають здійснення платежів залежно від змін у кліматичних, геологічних або інших змінних фізичного характеру, що є специфічними для сторони контракту.

Б27 Далі наводяться приклади статей, які не є страховими контрактами:

- (а) інвестиційні контракти, що мають правову форму страхового контракту, але не передають емітентові значного страхового ризику. Наприклад, контракти страхування життя, за якими суб'єкт господарювання не несе значного ризику смертності чи захворюваності, не є страховими контрактами; такі контракти є фінансовими інструментами чи договорами про надання послуг: див. пункт Б28. Інвестиційні контракти із умовами дискреційної участі не відповідають визначенню страхового контракту; водночас, вони перебувають у сфері застосування МСФЗ 17, якщо їх випущено суб'єктом господарювання, який також випускає страхові контракти, на підставі пункту 3(в).
- (б) контракти, що мають правову форму страхового контракту, але повертають увесь значний страховий ризик держателеві страхового полісу через нескасовні та забезпечені правовою санкцією механізми, які коригують майбутні виплати з боку держателя страхового полісу на користь емітента як прямиий наслідок застрахованих збитків. Наприклад, деякі фінансові контракти перестрахування або деякі групові контракти повертають держателям страхових полісів увесь значний страховий ризик; такі контракти є зазвичай фінансовими інструментами або договорами про надання послуг (див. пункт Б28);
- (в) самострахування (тобто утримання ризику, який міг би бути покритий страхуванням). У таких ситуаціях страхового контракту не існує через відсутність контракту з іншою стороною. Отже, якщо суб'єкт господарювання випускає страховий контракт для своєї материнської, дочірньої компанії або іншої дочірньої компанії тієї ж материнської компанії, то в консолідованій

фінансовій звітності страхового контракту не буде через відсутність контракту з іншою стороною. Водночас, страховий контракт матиме місце в індивідуальній або окремій фінансовій звітності емітента чи держателя;

- (г) контракти (зокрема, азартні контракти), що вимагають здійснення виплати в разі певної майбутньої події, настання якої пов'язане з невизначеністю, але не вимагають наявності несприятливого впливу на держателя страхового полісу як контрактної передумови для здійснення виплати. Водночас, це не виключає з визначення страхового контракту ті контракти, що встановлюють наперед визначену виплату для кількісного оцінювання збитку, спричиненого визначеною подією - наприклад, смертю або нещасним випадком (див. пункт Б12).
 - (г) похідні інструменти, що наражають одну сторону на фінансовий ризик, але не на страховий ризик, оскільки вони вимагають від цієї сторони здійснення платежу (або надають їй право на його одержання) винятково на підставі зміни встановленої ставки відсотка, ціни фінансового інструмента, ціни товару, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності, або іншої змінної величини, за умови, що, у випадку нефінансової змінної величини, ця змінна величина не є специфічною для сторони контракту;
 - (д) пов'язані з кредитом гарантії, що встановлюють обов'язковість здійснення платежів, навіть якщо держатель не зазнав збитків при нездійсненні боржником платежів у встановлений строк; такі контракти обліковуються з застосуванням МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» (див. пункт Б29);
 - (е) контракти, що встановлюють обов'язковість здійснення платежу, який залежить від кліматичної, геологічної або іншої змінної фізичного характеру, яка не є специфічною для сторони контракту (їх зазвичай називають «погодними деривативами»);
 - (е) контракти, що передбачають зменшення виплат основної суми, процентів або і основної суми, і процентів залежно від кліматичної, геологічної або іншої змінної фізичного характеру, вплив якої не є специфічним для сторони контракту (їх зазвичай називають «катастрофними облигаціями»).
- Б28 Суб'єкт господарювання застосовує інші чинні Стандарти, як то МСФЗ 9 і МСФЗ 15 до контрактів, описаних у пункті Б27.
- Б29 Гарантії за кредитами та контрактами страхування кредитів, що обговорюються в пункті Б27(д), можуть набувати різноманітних правових форм: це й гарантії, й деякі види акредитивів, контракт про невиконання зобов'язань за кредитом або страховий контракт. Такі контракти є страховими контрактами, якщо вони вимагають від свого емітента здійснювати передбачені платежі для відшкодування збитку держателя, зазначеного ним унаслідок нездійснення певним боржником платежу в строк на користь держателя страхового полісу відповідно до первісних або переглянутих умов боргового інструменту. Проте, такі страхові контракти виключаються зі сфери застосування МСФЗ 17 крім тих випадків, коли емітент раніше прямо заявляв про те, що вважає такі договори страховими контрактами й використовував облік, що застосовується до страхових контрактів (див. пункт 7(г)).
- Б30 Гарантії за кредитами та контракти страхування кредитів, що встановлюють обов'язковість здійснення виплат, навіть якщо держатель страхового полісу не зазнав збитків при нездійсненні боржником платежів у встановлений строк, перебувають поза сферою застосування МСФЗ 17, оскільки вони не передають значного страхового ризику. До таких контрактів належать ті, що встановлюють обов'язковість виплат:
- (а) незалежно від того, чи є контрагент держателем базового боргового інструмента; або
 - (б) у разі зміни в кредитному рейтингу чи кредитному індексі, а не в разі нездійснення зазначеним боржником платежів у встановлений термін.

Відокремлення компонентів від страхового контракту (пункти 10-13)

Інвестиційні компоненти (пункт 11(б))

- Б31 Пункт 11(б) вимагає від суб'єкта господарювання відділяти відокремлюваний інвестиційний компонент від базового страхового контракту. Інвестиційний компонент є відокремлюваним у тому й лише тому разі, якщо виконуються такі умови:
- (а) інвестиційний компонент і страховий компонент не є дуже взаємопов'язаними;
 - (б) контракт із еквівалентними умовами продається або міг би продаватись окремо на тому самому ринку або в тій самій юрисдикції або суб'єктами господарювання, що випускають страхові

контракти, або іншими сторонами. При визначенні цього суб'єкт господарювання бере до уваги всю обґрунтовано доступну інформацію. Суб'єкт господарювання не зобов'язаний проводити надмірно ретельний пошук, щоб з'ясувати, чи продається інвестиційний компонент окремо.

- Б32 Інвестиційний компонент і страховий компонент є дуже взаємопов'язаними в такому й лише такому разі:
- (а) суб'єкт господарювання не має змоги оцінити один компонент без урахування іншого. Таким чином, якщо вартість одного компонента змінюється в залежності від вартості іншого, то для обліку поєднання інвестиційного та страхового компонентів суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 17; або
 - (б) держатель страхового полісу не має змоги одержати користь від одного компонента за відсутності іншого. Таким чином, якщо завершення строку дії чи погашення одного компонента контракту призводить до завершення строку дії чи погашення іншого, то для обліку поєднання інвестиційного та страхового компонентів суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 17.

Обіцянки передати відокремлювані товари або послуги, інші ніж послуги страхового контракту (пункт 12)

- Б33 Пункт 12 вимагає від суб'єкта господарювання відокремлювати від страхового контракту обіцянку передати держателю страхового полісу відокремлювані товари або послуги інші ніж послуги страхового контракту. З метою відокремлення суб'єкт господарювання не розглядає дій, що їх суб'єкт господарювання повинен вчинити на виконання контракту, крім як коли суб'єкт господарювання передає товар чи послугу за винятком послуг страхового контракту держателю страхового полісу під час вчинення таких дій. Наприклад, для складення контракту суб'єктові господарювання може бути необхідно виконати різні адміністративні завдання. Виконання таких завдань не є наданням послуги держателю страхового полісу при виконанні цих завдань.
- Б34 Товар чи послуга інші ніж послуги страхового контракту, обіцяні держателю страхового полісу, є відокремлювані, якщо держатель страхового полісу може одержати користь від товару чи послуги або самостійно, або разом із іншими ресурсами, що є легкодоступними для держателя страхового полісу. Легкодоступними ресурсами є товари або послуги, що продаються окремо (суб'єктом господарювання чи іншим суб'єктом господарювання), або ресурси, які держатель страхового полісу вже одержав (від суб'єкта господарювання або від інших операцій чи подій).
- Б35 Товар або послуга інші ніж послуги страхового контракту, обіцяні держателю страхового полісу, не є відокремлювані, якщо:
- (а) грошові потоки та ризики, пов'язані з товаром або послугою є дуже взаємопов'язаними з грошовими потоками та ризиками, що пов'язані зі страховими компонентами контракту; та
 - (б) суб'єкт господарювання, об'єднуючи товар або послугу зі страховими компонентами, надає значну послугу.

Аквізиційні грошові потоки (пункти 28А–28Д)

- Б35А Для застосування пункту 28А суб'єкт господарювання використовує систематичний і раціональний метод для віднесення:
- (а) аквізиційних грошових потоків, які безпосередньо віднесені до групи страхових контрактів:
 - (i) на таку групу; і
 - (ii) на групи, до яких увійдуть страхові контракти, що очікуються внаслідок поновлення страхових контрактів у такій групі;
 - (б) аквізиційні грошові потоки, які безпосередньо віднесені до портфеля страхових контрактів, за винятком згадуваних у пункті (а), на групи контрактів у портфелі.
- Б35Б Наприкінці кожного звітного періоду суб'єкт господарювання переглядає суми, віднесені згідно з пунктом Б35А для відображення будь-яких змін у припущеннях, що визначають вхідні дані для використовуваного методу віднесення. Суб'єкт господарювання не змінює сум, віднесених до групи страхових контрактів після того, як усі контракти було додано до групи (див. пункт Б35В).
- Б35В Суб'єкт господарювання має право додавати страхові контракти до групи страхових контрактів за більш ніж один звітний період (див. пункт 28). За таких обставин суб'єкт господарювання припиняє визнання частки активу для аквізиційних грошових потоків, що стосується доданих до групи в такому періоді страхових контрактів, і продовжує визнавати актив для аквізиційних грошових потоків у тому обсязі, в

якому цей актив пов'язаний зі страховими контрактами, додання яких до групи очікується в майбутньому звітному періоді.

Б35Г Для застосування пункту 28Г:

- (а) суб'єкт господарювання визнає збиток від зменшення корисності в прибутку або збитку та зменшує балансову вартість активу для аквізиційних грошових потоків тією мірою, якою балансова вартість зазначеного активу не перевищує очікуваних чистих грошових надходжень за відповідною групою страхових контрактів, визначених з застосуванням пункту 32(а);
- (б) коли суб'єкт господарювання відносить аквізиційні грошові потоки на групи страхових контрактів з застосуванням пункту Б35А(а)(ii), суб'єкт господарювання визнає збиток від зменшення корисності в прибутку або збитку та зменшує балансову вартість відповідних активів для аквізиційних грошових потоків тією мірою, якою:
 - (i) суб'єкт господарювання очікує, що ці аквізиційні грошові потоки перевищать чисті грошові надходження за очікуваними поновленнями, визначені з застосуванням пункту 32(а); та
 - (ii) перевищення, визначене з застосуванням пункту (б)(i), не було вже визнане як збиток від зменшення корисності з застосуванням пункту (а).

Оцінка (пункти 29-71)

Оцінки майбутніх грошових потоків (пункти 33-35)

Б36 У цьому розділі розглядаються:

- (а) неупереджене використання всієї обґрунтовано необхідної та підтверджуваної інформації, яка доступна без надмірних витрат чи зусиль (див. пункти Б37-Б41);
- (б) ринкові змінні та неринкові змінні (див. пункти Б42-Б53);
- (в) використання поточних оцінок (див. пункти Б54-Б60); і
- (г) грошові потоки в межах контракту (див. пункти Б61-Б71).

Неупереджене використання всієї обґрунтовано необхідної та підтверджуваної інформації, яка доступна без надмірних витрат чи зусиль (див. пункт Б33(а))

Б37 Мета оцінювання майбутніх грошових потоків полягає у визначенні очікуваної вартості або математичного сподівання для всього діапазону можливих наслідків із урахуванням усієї обґрунтовано необхідної та підтверджуваної інформації, яка доступна на звітну дату без надмірних витрат чи зусиль. Обґрунтовано необхідна та підтверджувана інформація, яка доступна на звітну дату без надмірних витрат чи зусиль, включає в себе інформацію про минулі події та поточні умови, а також прогнози майбутніх умов (див. пункт Б41). Інформація, доступна з власних інформаційних систем суб'єкта господарювання, вважається доступною без надмірних витрат чи зусиль.

Б38 Відправним пунктом для оцінювання грошових потоків є діапазон сценаріїв, що відображають повний діапазон можливих наслідків. Кожний сценарій установлює розмір і час грошових потоків у разі настання певного наслідку а також розрахункову ймовірність такого наслідку. Для визначення очікуваної теперішньої вартості грошові потоки за кожним сценарієм дисконтуються та зважуються на розрахункову ймовірність настання відповідного наслідку. Таким чином, мета не полягає у з'ясуванні для майбутніх грошових потоків найімовірнішого наслідку або наслідку, що є більш імовірним, ніж неймовірним.

Б39 При розгляді повного діапазону можливих наслідків мета полягає у об'єктивному врахуванні всієї обґрунтовано необхідної та підтверджуваної інформації, яка доступна без надмірних витрат чи зусиль, а не у визначенні всіх можливих сценаріїв. На практиці немає потреби в розробці детальних сценаріїв, якщо одержана оцінка відповідає меті оцінки, що полягає в урахуванні всієї обґрунтовано необхідної та підтверджуваної інформації, яка доступна без надмірних витрат чи зусиль, при визначенні середнього значення. Наприклад, якщо розподіл ймовірностей настання наслідків, згідно з оцінкою суб'єкта господарювання, загалом відповідає розподілові ймовірностей, що можуть бути повністю описані з використанням невеликої кількості параметрів, то буде достатньо оцінити цю невелику кількість параметрів. Подібним чином, у деяких випадках відносно просте моделювання може дати відповідь у прийнятному діапазоні достовірності без потреби у виконанні великої кількості імітацій реалізації сценаріїв. Водночас, у деяких випадках грошові потоки можуть залежати від дії складних базових

чинників і нелінійно реагувати на зміни економічних умов. Це може трапитись, наприклад, якщо грошові потоки є відображенням ряду взаємопов'язаних опціонів, які є неявними або явними. У таких випадках, імовірно, для досягнення мети оцінки може знадобитись складніше стохастичне моделювання.

- Б40 Розроблені сценарії мають включати в себе об'єктивні оцінки ймовірності катастрофічних збитків за наявними контрактами. Такі сценарії виключають можливі страхові виплати за можливими майбутніми контрактами.
- Б41 Суб'єкт господарювання оцінює ймовірності та суми майбутніх платежів за наявними контрактами на підставі одержаної інформації, в тому числі:
- (а) інформації про вимоги про здійснення страхових виплат, вже заявлені держателями страхових полісів;
 - (б) іншої інформації про відомі або оціночні характеристики страхових контрактів;
 - (в) історичні дані про власний довід суб'єкта господарювання, підкріплені, за необхідності, історичними даними з інших джерел. Історичні дані коригуються для врахування поточних умов, наприклад, у тому разі, якщо:
 - (і) характеристики застрахованої сукупності відрізняються (або відрізняться) від характеристик сукупності, що використовувалася, як основа для історичних даних;
 - (іі) наявні ознаки того, що тенденції, які склались історично, не триватимуть надалі; що виникнуть нові тенденції або що економічні, демографічні та інші зміни можуть вплинути на грошові потоки, обумовлені наявними страховими контрактами; або
 - (ііі) мали місце зміни у таких аспектах, як процедури андеррайтингу і процедури управління страховими виплатами, що можуть позначитись на доречності історичних даних для страхових контрактів;
 - (г) інформації про поточні ціни, якщо вона наявна, на контракти перестраховування та інші фінансові інструменти (за їх наявності), які покривають аналогічні ризики, як то катастрофічні облигації та погодні деривативи, а також про актуальні ринкові ціни на передавання страхових контрактів. Ця інформація підлягає коригуванню з урахуванням відмінностей між грошовими потоками, що виникають за такими контрактами перестраховування або іншими фінансовими інструментами, та грошовими потоками, що виникли б у разі виконання суб'єктом господарювання базових контрактів із держателем страхового полісу.

Ринкові змінні та неринкові змінні

- Б42 МСФЗ 17 визначає два види змінних:
- (а) ринкові змінні - змінні, які можна спостерігати на ринках або отримати безпосередньо з ринків (наприклад, ціни на цінні папери, що котируються на організованому ринку, та ставки відсотка); і
 - (б) неринкові змінні - усі інші змінні (наприклад, періодичність і розмір страхових виплат і смертність).
- Б43 Ринкові змінні зазвичай спричиняють фінансовий ризик (наприклад, спостережувані ставки відсотка), а неринкові змінні зазвичай спричиняють нефінансовий ризик (наприклад, коефіцієнти смертності). Проте так буває не завжди. Наприклад, можуть бути зроблені припущення, що стосуються фінансових ризиків, змінні для яких не можна спостерігати на ринках або отримати безпосередньо з ринків (наприклад, процентні ставки, що не можна спостерігати на ринках або отримати безпосередньо з ринків).

Ринкові змінні (пункт 33(б))

- Б44 Оцінки ринкових змінних мають відповідати спостережуваним ринковим цінам на дату оцінки. Суб'єкт господарювання максимізує використання спостережуваних даних і не замінює їх своїми власними оцінками даних ринку, що піддаються спостереженню, крім як у випадку, описаному в пункті 79 МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості». Згідно з МСФЗ 13, якщо змінні доводиться виводити (наприклад, через відсутність спостережуваних ринкових змінних), вони мають якомога повніше узгоджуватися зі спостережуваними ринковими змінними.
- Б45 Ринкові ціни поєднують у собі різні погляди на можливі майбутні результати а також відображають уподобання учасників ринку щодо ризиків. Отже, вони не є однозначним прогнозом можливим майбутнього результату. Відмінність фактичного результату від попередньої ринкової ціни не означає,

- що така ринкова ціна була «неправильною».
- Б46 Важливим напрямком застосування ринкових змінних є поняття аналогічного активу або аналогічного портфеля активів. Аналогічний актив - це актив, за яким грошові потоки за всіма сценаріями точно збігаються з контрактними грошовими потоками групи страхових контрактів за сумою, строками й невизначеністю. У деяких випадках може існувати аналогічний актив для деяких грошових потоків, що мають місце за групою страхових контрактів. Справедлива вартість такого активу відображають як очікувану теперішню вартість грошових потоків від активу, так і ризик, пов'язаний із цими грошовими потоками виконання. Якщо аналогічний портфель активів для деяких із грошових потоків, що мають місце за групою страхових контрактів, існує, то суб'єкт господарювання може використовувати справедливу вартість таких активів для оцінки відповідних грошових потоків виконання замість явної оцінки грошових потоків і ставки дисконту.
- Б47 МСФЗ 17 не вимагає від суб'єкта господарювання використовувати метод аналогічного портфеля. Водночас, якщо аналогічний актив чи портфель існує для деяких грошових потоків, що мають місце за страховими контрактами, а суб'єкт господарювання вирішує скористатись іншим методом, то суб'єкт господарювання має переконатись у низькій імовірності того, що застосування методу аналогічного портфеля може призвести до суттєво відмінної оцінки зазначених грошових потоків.
- Б48 Інші методи, ніж метод аналогічного портфеля - на зразок методів стохастичного моделювання, можуть бути більш надійними або простішими в застосуванні за наявності значних взаємозалежностей між грошовими потоками, що змінюються залежно від рентабельностей активів та інших грошових потоків. Для визначення методу, що якнайкраще відповідає меті забезпечення послідовності спостережуваним ринковим змінним за конкретних обставин доводиться робити судження. Зокрема, метод, що використовується, має забезпечувати відповідність оцінки будь-яких опціонів та гарантій, що включені до страхових контрактів, спостережуваним ринковим цінам на такі опціони та гарантії (якщо вони існують).

Неринкові змінні

- Б49 Оцінки неринкових змінних мають відображати всі обґрунтовано необхідні та підтверджені внутрішні та зовнішні дані, які доступні без надмірних витрат чи зусиль.
- Б50 Неринкові зовнішні дані (наприклад, загальнонаціональна статистика смертності) можуть бути більш або менш доречними, ніж внутрішні дані (наприклад, самостійно визначена внутрішня статистика смертності) залежно від обставин. Наприклад, суб'єкт господарювання, який випускає страхові контракти життя, під час визначення об'єктивних оцінок імовірностей сценаріїв смертності для своїх страхових контрактів не повинен спиратися виключно на загальнонаціональну статистику смертності, а враховувати всі інші обґрунтовано необхідні та підтверджені внутрішні й зовнішні джерела інформації, доступні без надмірних витрат чи зусиль. При визначенні цих імовірностей суб'єкт господарювання надає більшого значення переконливішій інформації. Наприклад:
- (а) внутрішня статистика смертності може бути переконливішою, ніж загальнонаціональні дані про смертність, якщо загальнонаціональні дані визначено для великої сукупності, що не є репрезентативною стосовно застрахованої сукупності. Причиною цього можуть бути, наприклад, демографічні характеристики застрахованої сукупності, які можуть значно відрізнитись від характеристик населення країни в цілому, а це означає, що суб'єктові господарювання слід надавати більше значення внутрішнім даним і менше значення загальнонаціональним статистичним даним;
 - (б) і навпаки, якщо внутрішні статистичні дані визначено для невеликої сукупності, характеристики якої вважаються близькими до характеристик населення країни в цілому, а загальнонаціональні статистичні дані є актуальними, то суб'єктові господарювання слід надавати більше значення саме загальнонаціональним статистичним даним.
- Б51 Оцінки ймовірності для неринкових змінних не повинні суперечити спостережуваним ринковим змінним. Наприклад, оцінки ймовірностей для майбутніх сценаріїв змін індексу інфляції мають якомога краще узгоджуватися з імовірностями, неявно вираженими в ринкових ставках відсотка.
- Б52 У деяких випадках суб'єкт господарювання може дійти висновку про те, що ринкові змінні змінюються незалежно від неринкових змінних. Якщо це так, то суб'єкт господарювання розглядає сценарії, які відображають набір наслідків для неринкових змінних, із використанням у кожному сценарії одного й того самого значення ринкової змінної, що піддається спостереженню.
- Б53 В інших випадках може існувати кореляція між ринковими змінними й неринковими змінними. Наприклад, можуть існувати свідчення того, що коефіцієнти припинення страхування (неринкова змінна) корелюють зі ставками відсотка (ринковою змінною). Так само можуть мати місце підтвердження того, що рівні страхових виплат за страхуванням житла або автомобілів корелюють із економічними циклами, а отже й зі ставками відсотка та сумами витрат. Суб'єкт господарювання має

забезпечити відповідність імовірностей за сценаріями та коригувань на нефінансовий ризик, що пов'язаний із ринковими змінними, ринковим цінам, які піддаються спостереженням і залежать від зазначених ринкових змінних.

Використання поточних оцінок (пункт 33(в))

- Б54 Під час оцінювання кожного сценарію грошових потоків та його ймовірності суб'єкт господарювання використовує всю обґрунтовано необхідну та підтверджену інформацію, яка доступна без надмірних витрат чи зусиль. Суб'єкт господарювання розглядає оцінки, що були виконані ним на кінець попереднього звітного періоду, та оновлює їх. При цьому суб'єкт господарювання враховує:
- (а) чи оновлені оцінки достовірно відображають умови, що склались на кінець звітного періоду;
 - (б) чи зміни в оцінках достовірно відображають зміни, які сталися в умовах протягом періоду.
- Наприклад, припустімо, що на початок періоду оцінки були в одному кінці розумно визначеного діапазону. Якщо умови не змінились, то зміщення оцінок у інший кінець діапазону наприкінці періоду, не буде достовірно відображати того, що відбулося протягом періоду. Якщо найактуальніші оцінки, зроблені суб'єктом господарювання, відрізняються від його попередніх оцінок, тоді як умови не змінилися, він має оцінити, чи є виправданими нові ймовірності, закріплені за кожним зі сценаріїв. При оновленні оцінок таких імовірностей суб'єкт господарювання враховує як свідчення, що підкріплювали його попередні оцінки, так і всі нові доступні свідчення, надаючи більшу вагу переконливішим свідченням.
- Б55 Імовірності, закріплені за кожним зі сценаріїв, мають відображати умови, що склались на кінець звітного періоду. Отже, якщо застосувати МСБО 10 «Події після звітного періоду», настання після завершення звітного періоду події, яка усуває невизначеність, що існувала на кінець звітного періоду, не є підтвердженням умов, що існували на таку дату. Наприклад, на кінець звітного періоду може існувати 20-відсоткова ймовірність сильного буревію протягом шести місяців, які залишаються до закінчення строку чинності страхового контракту. Після завершення звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску починається сильний буревій. Грошові потоки виконання за таким контрактом не повинні відображати буревій, який, як ми тепер знаємо, відбувся. Замість цього грошові потоки, що враховуються під час оцінки, мають спиратися на 20-відсоткову ймовірність, яка була очевидною на кінець звітного періоду (із розкриттям інформації з застосуванням МСБО 10 про те, що після закінчення звітного періоду відбулась подія, яка не вимагає коригування).
- Б56 Поточні оцінки очікуваних грошових потоків не обов'язково мають збігатися з найактуальнішим фактичним досвідом. Наприклад, припустімо, що у звітному періоді фактичний рівень смертності був на 20 відсотків гіршим, ніж фактичний рівень смертності в попередніх періодах і очікуваний у майбутньому фактичний рівень смертності. До раптових змін у фактичних показниках могла призвести дія кількох чинників, зокрема:
- (а) триваючи зміни у смертності
 - (б) зміни в характеристиках застрахованої сукупності (наприклад, зміни в андерайтингу або збуті, або вибіркова відмова держателів страхових полісів із надзвичайно добрим станом здоров'я від подальшого страхування);
 - (в) коливання випадкового характеру; або
 - (г) неповторювані причини, що піддаються визначенню.
- Б57 Суб'єкт господарювання з'ясовує причини змін у фактичних показниках і визначає нові оцінки грошових потоків та ймовірностей у світлі актуального досвіду, попереднього досвіду та іншої інформації. У прикладі, наведеному в пункті Б56, зазвичай відбувається зміна очікуваної теперішньої вартості виплат у зв'язку зі смертю, але не на 20 відсотків. Якщо ж у прикладі, наведеному в пункті Б56, показники смертності й надалі залишатимуться значно вищими за попередні оцінки з причин, котрі, як очікується, існуватимуть і надалі, то оціночний рівень імовірності, закріпленої за сценаріями з високим рівнем смертності, зросте.
- Б58 Оцінки неринкових змінних мають містити інформацію про поточний рівень страхових подій та інформацію про тенденції. Наприклад, у багатьох країнах показники смертності послідовно зменшувалися протягом тривалих періодів. Визначення грошових потоків виконання відображає ймовірності, які буде закріплено за кожним можливим сценарієм розвитку тенденцій із урахуванням усієї обґрунтовано необхідної та підтвердженої інформації, яка доступна без надмірних витрат чи зусиль.
- Б59 Подібним чином, якщо грошові потоки, віднесені на групу страхових контрактів, є чутливими до інфляції, то визначення грошових потоків виконання має відображати поточні оцінки можливих у майбутньому рівнів інфляції. Оскільки рівні інфляції, ймовірно, корелюватимуть зі ставками відсотка, оцінки грошових потоків виконання повинні враховувати ймовірності за кожним сценарієм рівнів інфляції у спосіб, що узгоджується зі ймовірностями, неявно вираженими в ринкових ставках відсотка,

що використовуються для оцінювання ставки дисконту (див. пункт Б51).

- Б60 При оцінюванні грошових потоків суб'єкт господарювання має враховувати поточні очікування стосовно майбутніх подій, що можуть позначитись на таких грошових потоках. Суб'єкт господарювання розробляє сценарії грошових потоків, що відображають такі майбутні події, а також об'єктивні оцінки ймовірності реалізації кожного зі сценаріїв. Водночас, суб'єкт господарювання не повинен брати до уваги поточні очікування стосовно майбутніх змін у законодавстві, які призведуть до зміни або погашення поточного зобов'язання чи до створення нових зобов'язань за наявним страховим контрактом доти, доки такі зміни в законодавство не наберуть чинності.

Грошові потоки в межах контракту (пункт Б34).

- Б61 Оцінки грошових потоків за сценарієм мають включати в себе всі грошові потоки в межах наявного контракту й не повинні включати в себе жодних інших грошових потоків. Суб'єкт господарювання застосовує пункт 2 для визначення меж існуючого контракту.
- Б62 Багато страхових контрактів мають положення, що дають держателям страхового полісу змогу вчиняти дії, що змінюють розмір, строк, характер або невизначеність сум, які вони одержать. До таких положень належать можливості поновлення дії, дострокового розірвання, внесення змін, а також припинення сплати премій за подальшого одержання виплат за контрактами. Оцінка групи страхових контрактів має відображати - на основі очікуваної вартості - поточні оцінки суб'єкта господарювання щодо того, яким чином держателі страхових полісів у групі використовуватимуть наявні можливості, а коригування на нефінансовий ризик має відображати поточні оцінки суб'єкта господарювання щодо того, наскільки фактична поведінка держателів страхових полісів може відрізнятись від очікуваної їх поведінки. Ця вимога про визначення очікуваної вартості застосовується незалежно від кількості контрактів у групі; наприклад, вона застосовується навіть у тому разі, якщо група складається лише з одного контракту. Таким чином, оцінка групи страхових контрактів не повинна спиратись на припущення про те, що держателі страхових полісів зі 100- відсотковою ймовірністю:
- (а) достроково розірвуть свої контракти, якщо є ймовірність того, що деякі з держателів страхових полісів цього не зроблять; або
 - (б) продовжать строк чинності своїх контрактів, якщо є ймовірність того, що деякі з держателів страхових полісів цього не зроблять.
- Б63 Якщо контракт вимагає від емітента страхового контракту поновити контракт або продовжити строк його чинності в інший спосіб, він застосовує пункт 34, щоб оцінити, чи перебувають премії та пов'язані з ними грошові потоки, що мають місце за поновленим контрактом, у межах первинного контракту.
- Б64 У пункті 34 йдеться про практичну спроможність суб'єкта господарювання встановити у певну дату в майбутньому (дату поновлення) ціну, яка повністю відобразатиме ризики контракту, починаючи з такої дати. Суб'єкт господарювання має таку практичну спроможність, якщо не існує обмежень, що не дають суб'єктові господарювання встановити таку ціну, яку б той установив за новим контрактом із такими самими характеристиками, що й існуючий контракт, укладений в ту ж дату, або якщо він має змогу оновити виплати відповідно до ціни, яку він установить. Подібно до цього суб'єкт господарювання має практичну спроможність установити ціну, якщо він може змінити ціну наявного контракту так, щоб ціна враховувала загальні зміни в ризиках за портфелем страхових контрактів, навіть якщо ціна, встановлена для кожного конкретного держателя страхового полісу не відображає змін у ризику для такого конкретного держателя страхового полісу. При визначенні того, чи має суб'єкт господарювання практичну спроможність установлювати ціну, що повністю враховує ризики контракту або портфеля, суб'єкт господарювання має розглянути всі ризики, які він розглядав би в разі укладення таких самих контрактів у дату поновлення послуги. При визначенні оцінок майбутніх грошових потоків на кінець звітного періоду суб'єкт господарювання здійснює переоцінку меж страхового контракту зі включенням до неї впливу змін в обставинах на суттєві права та обов'язки суб'єкта господарювання.
- Б65 Грошові потоки в межах страхового контракту - це потоки, які стосуються безпосередньо виконання контракту, в тому числі грошові потоки, щодо яких суб'єкт господарювання може визначати розмір або строки на власний розсуд. До грошових потоків у межах контракту належать:
- (а) премії (в тому числі, коригування премій і частки премії), що надійшли від держателя страхового полісу, а також будь-які додаткові грошові потоки, обумовлені такими преміями;
 - (б) платежі держателеві страхового полісу (або від його імені), включаючи страхові виплати, які вже було заявлено, але ще не було оплачено (тобто заявлені страхові виплати), страхові виплати за подіями, що відбулись, але вимоги про їх здійснення не було заявлено, а також усі майбутні страхові виплати, стосовно яких суб'єкт господарювання має суттєві зобов'язання (див. пункт 34);
 - (в) платежі держателеві страхового полісу (або від його імені), розмір яких змінюється залежно від доходності базових статей;

- (г) платежі держателеві страхового полісу (або від його імені), виникають із похідних інструментів - наприклад, опціонів та гарантій, вбудованих в контракт, у тому обсязі, в якому зазначені опціони й гарантії не відокремлені від страхового контракту (див. пункт 11(а));
- (г) розподіл аквізиційних грошових потоків, що можуть бути віднесені на портфель, до якого належить контракт;
- (д) витрати на розгляд вимог про страхові виплати (тобто витрати, яких суб'єкт господарювання зазнає при з'ясуванні обставин, обробці та прийнятті рішень щодо вимог про страхові виплат за існуючими страховими контрактами, включаючи винагороди юристам і оцінювачам збитків, а також внутрішні витрати на з'ясування обставин щодо вимог про страхові виплати й обробку платежів за такими вимогами);
- (е) витрати, яких суб'єкт господарювання зазнає при наданні контрактних вигод у не грошовій формі;
- (е) витрати на адміністрування та супровід полісів - наприклад, витрати на виставлення рахунків на сплату премій і обробку змін у полісах (наприклад, змін та поновлення). Такі витрати мають включати в себе також регулярні комісії, які, як очікується, доведеться сплачувати посередникам, якщо певний держатель страхового полісу продовжує сплачувати премії в межах страхового контракту;
- (ж) податки, що справляються за операціями (зокрема, податки на премії, податки на додану вартість, податки на товари й послуги), та збори (зокрема, збори на пожежну охорону та збори в гарантійний фонд), які виникають безпосередньо з наявних страхових контрактів або можуть бути віднесені на них на обґрунтованій і послідовній основі;
- (з) платежі, які здійснює страховик, від імені держателя страхового полісу, пов'язані з виконанням податкових зобов'язань держателя страхового полісу, а також пов'язані з цим надходження;
- (и) потенційні надходження грошових коштів від відшкодування (наприклад, від утилізації та суброгації) за майбутніми вимогами, передбачені наявними страховими контрактами, а також - у тому обсязі, в якому вони не відповідають критеріям визнання їх окремими активами, - потенційні надходження грошових коштів від відшкодувань за минулими вимогами;
- (иа) видатки, яких суб'єкт господарювання зазнає:
 - (i) здійснюючи інвестиційну діяльність — тією мірою, якою суб'єкт господарювання здійснює таку діяльність для збільшення вигід від страхового покриття для держателів страхових полісів. Інвестиційна діяльність збільшує вигоди від страхового покриття, якщо суб'єкт господарювання здійснює таку діяльність, маючи на меті генерування інвестиційного доходу, від якого держателі страхових полісів одержать користь у разі настання страхової події;
 - (ii) надаючи послугу інвестиційного доходу держателям страхових полісів за страховими контрактами без умов прямої участі (див. пункт Б119Б);
 - (iii) надаючи послугу, пов'язану з інвестуванням держателям страхових полісів за страховими контрактами з умовами прямої участі.
- (i) частка фіксованих і змінних накладних витрат (як то витрат на бухгалтерський облік, роботу з персоналом, інформаційні технології та інформаційну підтримку, амортизацію, оренду, обслуговування та оплату комунальних послуг), що може бути безпосередньо віднесена на виконання страхових контрактів. Такі накладні витрати відносяться на групи контрактів із використанням систематичних і раціональних методів, які послідовно застосовуються до всіх витрат, що мають аналогічні характеристики;
- (i) будь-які інші витрати, що безпосередньо можуть бути віднесені на держателя страхового полісу згідно з умовами контракту.

Б66 Зазначені нижче грошові потоки не враховуються під час оцінювання грошових потоків, що виникнуть у разі виконання суб'єктом господарювання наявного страхового контракту:

- (а) доходи від інвестицій. Інвестиції визнаються, оцінюються й подаються окремо;
- (б) грошові потоки (платежі або надходження), що виникають за утримуваними контрактами перестрахування. Утримувані контракти перестрахування визнаються, оцінюються й подаються окремо;
- (в) грошові потоки, що можуть виникати за майбутніми страховими контрактами, тобто грошові потоки за межами наявних контрактів (див. пункти 34-35);
- (г) грошові потоки, пов'язані з витратами, які неможливо віднести безпосередньо на портфель страхових контрактів, до складу якого входить контракт, як то деяких витрат на розробку продуктів і навчання. Такі витрати визнаються в прибутку або збитку при їх -понесенні;

- (г) грошові потоки, що виникають унаслідок аномальних обсягів марно витрачених на виконання контракту трудових або інших ресурсів. Такі витрати визнаються в прибутку або збитку при їх понесенні;
- (д) платежі за податком на прибуток та надходження за ним, що не здійснені або не одержані страховиком як довіреною особою, або не можуть бути безпосередньо віднесені на держателя страхового полісу згідно з умовами контракту;
- (е) грошові потоки між різними компонентами суб'єкта господарювання, що подає звітність, такі як кошти держателів страхових полісів і кошти акціонерів, якщо ці грошові потоки не змінюють суми, яку буде сплачено держателям страхових полісів;
- (є) грошові потоки, що обумовлюються компонентами, відокремленими від страхового контракту та обліковуються з використанням інших чинних Стандартів (див. пункти 10-13).

Б66А Перед визнанням групи страхових контрактів у суб'єкта господарювання може виникнути необхідність визнати актив чи зобов'язання за грошовими потоками, що відносяться до групи страхових контрактів, інших ніж аквізичійних грошових потоків чи то на підставі виникнення грошових потоків, чи то на підставі вимог іншого Стандарту МСФЗ. Грошові потоки відносяться до групи страхових контрактів, якщо зазначені грошові потоки було би включено до грошових потоків виконання на дату первісного визнання групи, якби їх було сплачено чи одержано після такої дати. Для застосування пункту 38(в)(ii) суб'єкт господарювання припиняє визнання такого активу чи зобов'язання тією мірою, якою такий актив чи таке зобов'язання не було б визнано окремо від групи страхових контрактів, якби грошовий потік чи застосування Стандарту МСФЗ відбулось на дату первісного визнання групи страхових контрактів.

Контракти з грошовими потоками, які впливають на грошові потоки на користь держателів страхових полісів за іншими контрактами або перебувають під впливом таких грошових потоків

Б67 Деякі страхові контракти впливають на грошові потоки на користь держателів страхових полісів за іншими контрактами, вимагаючи:

- (а) від держателя страхового полісу ділити з держателями страхових полісів за іншими контрактами доходи від одного й того самого визначеного пулу базових статей; і
- (б) або:
 - (і) від держателя страхового полісу приймає на себе зменшення своєї частки доходів від базових статей унаслідок здійснення платежів держателям страхових полісів за іншими контрактами, із якими поділяється відповідний пул, включаючи виплати, що виникають за гарантіями, наданими держателям страхових полісів за такими іншими контрактами; або
 - (ii) від держателя страхового полісу за іншими контрактами приймає на себе зменшення своєї частки доходів від базових статей унаслідок здійснення платежів держателів страхового полісу, включаючи виплати, що виникають за гарантіями, наданими держателів страхового полісу.

Б68 Іноді такі контракти впливатимуть на грошові потоки на користь держателів страхових полісів за контрактами, що належать до інших груп. Грошові потоки виконання кожної групи відображають міру у якій контракти у складі групи призводять до перебування суб'єкта господарювання бути під впливом очікуваних грошових потоків чи то на користь держателів страхових полісів у такій групі, чи то на користь держателів страхових полісів у іншій групі. Таким чином, грошові потоки виконання для групи:

- (а) включають у себе платежі на підставі умов існуючих контрактів на користь держателів страхових полісів за контрактами з інших груп незалежно від того, чи здійснення цих платежів очікується на користь теперішніх чи майбутніх держателів страхових полісів; і
- (б) не включають у себе платежі на користь держателів страхових полісів у групі, котрі – із застосуванням пункту (а) – було включено до складу грошових потоків виконання іншої групи.

Б69 Наприклад, у тому обсязі, в якому платежі на користь держателів страхових полісів у одній групі зменшуються на частку доходів від базових статей із 350 ОВ до 250 ОВ внаслідок виплати гарантованої суми держателям страхових полісів у іншій групі, грошові потоки виконання першої групи включатимуть у себе платежі в розмірі 100 ОВ (тобто загалом 350 ОВ), а з грошових потоків виконання другої групи буде виключено 100 ОВ гарантованої суми.

Б70 Для визначення грошових потоків виконання груп контрактів, які впливають на грошові потоки на користь держателів страхових полісів за контрактами з інших груп або перебувають під впливом таких грошових потоків, можуть застосовуватись різні практичні підходи. У деяких випадках суб'єкт господарювання може мати змогу визначити зміну у базових статтях і відповідну зміну в грошових

потоках лише на вищому рівні агрегування, ніж групи. У таких випадках суб'єкт господарювання має відносити вплив зміни у базових статтях на кожну з груп на систематичній і раціональній основі.

- Б71 Після надання всіх послуг страхового контракту за контрактами у складі групи грошові потоки виконання все одно можуть містити в собі платежі, що, як очікується, здійснюватимуться теперішнім держателям страхових полісів із інших груп або майбутнім держателям страхових полісів. Суб'єкт господарювання не зобов'язаний продовжувати відносити такі грошові потоки виконання на конкретні групи, але натомість може визнавати й оцінювати зобов'язання за такими грошовими потоками виконання, що виникає за всіма групами.

Ставки дисконту (пункт Б36)

- Б72 Суб'єкт господарювання використовує такі ставки дисконту при застосуванні МСФЗ 17:
- (а) для оцінювання грошових потоків виконання - поточні ставки дисконту з застосуванням пункту 36;
 - (б) для визначення процентів до нарахування на контрактну сервісну маржу з застосуванням пункту 44(б) для страхових контрактів без умов прямої участі - ставки дисконту, визначені на дату первісного визнання групи контрактів із застосуванням пункту 36 до номінальних грошових потоків, які не змінюються залежно від доходів за будь-якими базовими статтями;
 - (в) для оцінювання змін у контрактній сервісній маржі з застосуванням пунктів Б96(а)-Б96(б) та Б96(г) для страхових контрактів без умов прямої участі - ставки дисконту з застосуванням пункту 36, визначені при первісному визнанні;
 - (г) для груп контрактів, які містять значний компонент фінансування, із застосуванням підходу на основі розподілу премії для коригування балансової вартості зобов'язання на залишок покриття з застосуванням пункту 56 – ставки дисконту з застосуванням пункту 36, визначені при первісному визнанні;
 - (г) якщо суб'єкт господарювання вирішить дезагрегувати фінансові доходи або витрати за страхуванням між прибутком або збитком та іншим сукупним доходом (див. пункт 88), щоб визначити суму фінансових доходів або витрат за страхуванням, включену до прибутку або збитку:
 - (і) для груп страхових контрактів, щодо яких зміни в припущеннях, пов'язані з фінансовим ризиком, не мають суттєвого впливу на суми виплат на користь держателів страхових полісів, із застосуванням пункту Б131 - ставки дисконту, визначені на дату первісного визнання групи контрактів із застосуванням пункту 36 до номінальних грошових потоків, які не змінюються залежно від доходів за будь-якими базовими статтями;
 - (іі) для груп страхових контрактів, щодо яких зміни в припущеннях, пов'язані з фінансовим ризиком, мають суттєвий вплив на суми виплат на користь держателів страхових полісів, із застосуванням пункту Б132(а)(і) - ставки дисконту, що забезпечують рівномірний розподіл залишку переглянутого очікуваного фінансового доходу або фінансових витрат протягом залишку строку чинності групи контрактів; і
 - (ііі) для груп контрактів із застосуванням підходу на основі розподілу премії з застосуванням пунктів 59(б) та Б133 - ставки дисконту, визначені на дату здійснення страхової вимоги за подіями, що сталися, із застосуванням пункту 36 до номінальних грошових потоків, які не змінюються залежно від доходів за будь-якими базовими статтями.
- Б73 Для визначення ставок дисконту на дату первісного визнання групи контрактів, описаної в пунктах Б72(б) - Б72(г), суб'єкт господарювання має право використовувати середньозважені ставки дисконту за період випуску контрактів, включених до групи, який, згідно з пунктом 22, не може перевищувати одного року.
- Б74 Оцінки ставок дисконту мають узгоджуватись з іншими оцінками, що використовуються для оцінювання страхових контрактів, для уникнення подвійного врахування або упущень; наприклад:
- (а) грошові потоки, що не змінюються залежно від доходів за будь-якими базовими статтями, дисконтуються за ставками, що не відображають такої мінливості;
 - (б) грошові потоки, що змінюються залежно від доходів за будь-якими базовими статтями, мають:
 - (і) дисконтуватись з використанням ставок, що відображають таку мінливість; або
 - (іі) коригуватись із урахуванням впливу такої мінливості й дисконтуватись за ставкою, що відображає здійснене коригування;

- (в) номінальні грошові потоки (тобто ті, що включають у себе вплив інфляції) дисконтуються за ставками, що включають у себе вплив інфляції; і
 - (г) реальні грошові потоки (тобто ті, з яких виключено вплив інфляції) дисконтуються за ставками, з яких виключено вплив інфляції.
- Б75 Пункт 74(б) вимагає, щоб грошові потоки, що змінюються залежно від доходів за будь-якими базовими статтями, дисконтувалися з використанням ставок, які враховують таку мінливість, або коригувалися на вплив такої мінливості й дисконтувалися за ставкою, що відображає здійснене коригування. Мінливість - це чинник, що є доречним незалежно від того, чи його обумовлюють умови контракту або прийняття рішень суб'єктом господарювання на власний розсуд, а також незалежно від того, чи утримує суб'єкт господарювання базові статті.
- Б76 Грошові потоки, що змінюються залежно від доходів за базовими статтями зі змінною доходністю, але для яких установлено гарантію мінімальної доходності, не є такими, що змінюються винятково залежно від доходів за базовими статтями, навіть якщо гарантована сума є нижчою за очікуваний дохід за базовими статтями. Отже, суб'єкт господарювання коригує ставку, що відображає мінливість доходів за базовими статтями на вплив гарантії, навіть якщо гарантована сума є нижчою за очікуваний дохід за базовими статтями.
- Б77 МСФЗ 17 не вимагає від суб'єкта господарювання поділяти розрахункові грошові потоки на такі, що змінюються залежно від доходів за базовими статтями, й на такі, що не змінюються. Якщо суб'єкт господарювання не поділяє розрахункові грошові потоки в такий спосіб, то суб'єкт господарювання застосовує ставки дисконту, що є доцільними для розрахункових грошових потоків у цілому: наприклад, із використанням методів стохастичного моделювання або методів оцінки, нейтральних до ризику.
- Б78 Ставки дисконту мають урахувати лише доречні чинники - тобто чинники, що зумовлені часовою вартістю грошей, характеристиками грошових потоків і характеристиками ліквідності страхових контрактів. Такі ставки дисконту можуть не бути безпосередньо спостережуваними на ринку. Отже, якщо спостережуваних ринкових ставок за інструментом із аналогічними характеристиками немає або якщо спостережувані ринкові ставки за інструментами з аналогічними характеристиками наявні, але не дають змоги окремо визначати чинники, які відрізняють інструмент від страхових контрактів, то суб'єкт господарювання оцінює відповідні стави. МСФЗ 17 не вимагає застосування конкретного методу оцінки для визначення ставок дисконту. При застосуванні методу оцінки суб'єкт господарювання має:
- (а) максимізувати використання спостережуваних вхідних даних (див. пункт Б44) та враховувати всю внутрішню й зовнішню обґрунтовано необхідну та підтверджену інформацію щодо неринкових змінних, яка доступна без надмірних витрат чи зусиль (див. пункт Б49). Зокрема, ставки дисконту не повинні суперечити будь-яким спостережуваним і доречним даним ринку, а будь-які неринкові змінні, що використовуються, не повинні суперечити спостережуваним ринковим змінним;
 - (б) відображати поточні умови ринку з точки зору учасника ринку;
 - (в) формувати судження, щоб оцінити ступінь подібності між характеристиками страхових контрактів, що оцінюються, та характеристиками інструмента, для якого наявні спостережувані ринкові ціни, й коригувати такі ціни з урахуванням відмінностей між ними.
- Б79 Для грошових потоків за страховими контрактами, що не змінюються залежно від доходів за базовими статтями, ставка дисконту відображає криву доходності у відповідній валюті за інструментами, що наражають утримувача на незначний кредитний ризик або взагалі не наражають на нього, відкориговану з урахуванням характеристик ліквідності групи страхових контрактів. Таке коригування має відображати відмінність між характеристиками ліквідності групи страхових контрактів і характеристиками ліквідності активів, використаних для визначення кривої доходності. Криві доходності описують активи, які є предметом торгівлі на активних ринках і які утримувач зазвичай може легко продати в будь-який час, не зазнаючи значних витрат. На відміну від цього за деякими страховими контрактами суб'єкт господарювання не може бути примушений до здійснення платежів до настання страхових подій або дат, зазначених у контрактах.
- Б80 Таким чином, для грошових потоків страхових контрактів, що не змінюються залежно від доходів за базовими статтями, суб'єкт господарювання може визначати ставки дисконту шляхом коригування ліквідної безризикової кривої доходності для врахування відмінностей між характеристиками ліквідності фінансових інструментів, що лежать в основі спостережуваних на ринку ставок, і характеристиками ліквідності страхових контрактів (підхід «від низу до верху»).
- Б81 Альтернативно суб'єкт господарювання може визначати відповідні ставки дисконту для страхових контрактів на основі кривої доходності, що відображає поточні ринкові ставки доходності, що закладені в оцінці справедливої вартості референтного портфеля активів (підхід «зверху вниз»). Суб'єкт господарювання коригує зазначену криву доходності для усунення будь-яких чинників, що не є доречними для страхових контрактів, але не зобов'язаний коригувати криву доходності на відмінності

між характеристиками ліквідності страхових контрактів і визначеного портфеля.

- Б82 При оцінюванні кривої доходності, про яку йдеться в пункті Б81:
- (а) за наявності спостережуваних ринкових цін на активи у складі визначеного портфеля на активних ринках суб'єкт господарювання використовує такі ціни (згідно з пунктом 69 МСФЗ 13);
 - (б) якщо ринок не є активним, суб'єкт господарювання коригує спостережувані ринкові ціни на аналогічні активи, щоб зробити їх зіставними з ринковими цінами на активи, що оцінюються (згідно з пунктом 83 МСФЗ 13);
 - (в) якщо ринку активів у складі референтного портфеля немає, то суб'єкт господарювання застосовує метод оцінки. Для таких активів (згідно з пунктом 89 МСФЗ 13) суб'єкт господарювання:
 - (і) формує неспостережувані вхідні дані з використанням найкращої інформації, доступної за обставин, що склались. Такі вхідні дані можуть включати в себе власні дані суб'єкта господарювання, причому - в контексті МСФЗ 17 - суб'єкт господарювання може надавати більшу вагу довгостроковим оцінкам, а не короткостроковим коливанням; і
 - (іі) коригує такі дані з урахуванням усієї раціонально доступної інформації про припущення учасників ринку.
- Б83 При коригуванні кривої доходності суб'єкт господарювання коригує спостережувані ринкові ставки, які мали місце в недавніх транзакціях із інструментами з аналогічними характеристиками, на зміни в ринкових чинниках, що відбулися після дати операції, а також коригує спостережувані ринкові ставки з урахуванням ступеня відмінності інструмента, що оцінюється, від інструмента, для якого наявні спостережувані ціни операцій. Для грошових потоків страхових контрактів, що не змінюються залежно від доходів за активами у складі визначеного портфеля, здійснюються, зокрема, такі коригування:
- (а) коригування на відмінності між розміром, строками й невизначеністю грошових потоків активів у складі портфеля та розміром, строками й невизначеністю грошових потоків страхових контрактів; і
 - (б) виключення премій на ринковий ризик стосовно кредитного ризику, які є доречними лише для активів, включених до визначеного портфеля.
- Б84 У принципі, для грошових потоків страхових контрактів, що не змінюються залежно від доходів за активами у складі референтного портфеля, має існувати єдина неліквідна безризикова крива доходності, що усуває всю невизначеність навколо розміру та строків грошових потоків. Водночас, практичне застосування підходу «зверху вниз» та підходу «від низу до верху» може призвести до визначення різних кривих доходності навіть у одній і тій самій валюті. Причиною цього є обмеження притаманні оцінкам коригувань, що здійснюються за кожним з цих підходів, та можлива відсутність коригування на різні характеристики ліквідності при застосуванні підходу «зверху вниз». Суб'єкт господарювання не зобов'язаний узгоджувати ставку дисконту, визначену згідно з обраним ним підходом, зі ставкою дисконту, яку було б визначено за іншим підходом.
- Б85 МСФЗ 17 не встановлює обмежень щодо визначеного портфеля активів, який використовується при застосуванні пункту Б81. Водночас, якщо визначений портфель активів має аналогічні характеристики, знадобиться здійснювати менше коригувань для усунення впливу чинників, що не є доречними для страхових контрактів. Наприклад, якщо грошові потоки від страхових контрактів не змінюються залежно від доходів за базовими статтями, то в разі використання суб'єктом господарювання як відправного пункту боргових інструментів, а не інструментів власного капіталу доведеться здійснювати меншу кількість коригувань. У випадку боргових інструментів мета [коригувань] полягатиме у вилученні з сукупної доходності облігацій впливу кредитного ризику та інших чинників, що не є доречними для страхових контрактів. Одним зі шляхів оцінювання впливу кредитного ризику є використання ринкової ціни кредитного похідного інструмента як точки відліку.

Коригування на нефінансовий ризик (пункт 37)

- Б86 Коригування на нефінансовий ризик стосується ризику, який виник із страхових контрактів, інший ніж фінансовий ризик. Фінансовий ризик ураховується в оцінках майбутніх грошових потоків або у ставці дисконту, що використовується для коригування грошових потоків. Ризики, охоплені коригуванням на нефінансовий ризик, - це страховий ризик та інші нефінансові ризики як то ризику припинення та ризику витрат (див. пункт Б14).
- Б87 Коригування на нефінансовий ризик для страхових контрактів оцінює компенсацію, якої суб'єкт господарювання потребував би для того, щоб для суб'єкта господарювання не було різниці між:

- (а) виконанням зобов'язання, яке має певний діапазон можливих наслідків, обумовлених нефінансовим ризиком; і
- (б) виконанням зобов'язання, яке зумовлює виникнення фіксованих грошових потоків з такою самою очікуваною теперішньою вартістю, що й страхові контракти.

Наприклад, коригування на нефінансовий ризик оцінюватиме компенсацію, якої суб'єкт господарювання потребуватиме для того, щоб для нього не було різниці між виконанням зобов'язання, розмір якого - через нефінансовий ризик - з імовірністю в 50 відсотків може становити 90 ОВ або 110 ОВ, і виконанням зобов'язання, розмір якого зафіксовано на рівні у 100 ОВ. У результаті цього коригування на нефінансовий ризик надає користувачам фінансової звітності інформацію про суму, яку суб'єкт господарювання справляє за невизначеність навколо розміру та строків грошових потоків, обумовлену нефінансовим ризиком.

- Б88 Оскільки коригування на нефінансовий ризик відображає компенсацію, яку потребуватиме суб'єкт господарювання за прийняття нефінансового ризику, що виник в результаті невизначеності розмірів і строків грошових потоків, коригування на нефінансовий ризик одночасно відображає:
- (а) ступінь вигоди від диверсифікації, що її суб'єкт господарювання враховує при визначенні компенсації, якої він потребує за прийняття відповідного ризику; і
 - (б) як сприятливі, так і несприятливі наслідки у спосіб, що відображає ступінь несхильності суб'єкта господарювання до ризику.
- Б89 Мета коригування на нефінансовий ризик полягає в оцінюванні впливу невизначеності грошових потоків, що виникає із страхових контрактів, крім невизначеності, обумовленої фінансовим ризиком. Таким чином, коригування на нефінансовий ризик відображає всі нефінансові ризики, пов'язані зі страховими контрактами. Воно не повинне відображати ризиків, які не спричинені страховими контрактами, як то загальний операційний ризик.
- Б90 Коригування на нефінансовий ризик включається до оцінки в явний спосіб. Коригування на нефінансовий ризик є концептуально окремим від оцінок майбутніх грошових потоків і ставок дисконту, що коригують такі грошові потоки. Суб'єкт господарювання не повинен урахувати коригування на нефінансовий ризик двічі, наприклад, шляхом одночасного неявного врахування коригування на нефінансовий ризик під час визначення оцінок майбутніх грошових потоків або ставок дисконту. Ставки дисконту, що розкриваються згідно з пунктом 120, не повинні містити в собі жодних неявних коригувань на нефінансовий ризик.
- Б91 МСФЗ 17 не встановлює методу (методів) оцінювання, що мають використовуватись для визначення коригування на нефінансовий ризик. Водночас, для врахування компенсації, якої суб'єкт господарювання потребуватиме за прийняття нефінансового ризику, коригування на нефінансовий ризик повинне мати такі характеристики:
- (а) ризики з низькою періодичністю й високим ступенем негативного впливу обумовлюватимуть більш високі значення коригування на нефінансовий ризик, ніж ризики з високою періодичністю й низьким ступенем негативного впливу;
 - (б) у разі подібних ризиків контракти довшої тривалості матимуть більші високі значення коригування на нефінансовий ризик, ніж контракти коротшої тривалості;
 - (в) ризики з ширшим розподілом імовірностей обумовлюватимуть більш високі значення коригування на нефінансовий ризик, ніж ризики з вузьким розподілом;
 - (г) чим менше відомо про поточну оцінку та тенденцію її розвитку, тим вищим буде значення коригування на нефінансовий ризик; і
 - (г) у тому обсязі, в якому накопичення досвіду зменшує невизначеність щодо суми та строків грошових потоків, коригування на нефінансовий ризик зменшуватиметься та навпаки.
- Б92 При визначенні належного методу оцінки коригування на нефінансовий ризик суб'єкт господарювання застосовує судження. При застосуванні такого судження суб'єкт господарювання враховує також, чи забезпечує цей метод стисле та інформативне розкриття, щоб користувачі фінансової звітності мали змогу зіставити показники діяльності суб'єкта господарювання з показниками діяльності інших суб'єктів господарювання. Пункт 119 вимагає від суб'єкта господарювання, що користується для визначення коригування на нефінансовий ризик методу, відмінного від рівня методу довірчої ймовірності, розкрити метод, що використовувався, та рівень довірчої ймовірності, що відповідає результатам застосування такого методу.

Первісне визнання передавання страхових контрактів і об'єднання бізнесу (пункт 39)

- Б93 При придбанні суб'єктом господарювання випущених страхових контрактів або утримуваних

- контрактів перестрахування шляхом передавання страхових контрактів, які не являють собою бізнесу, або шляхом об'єднання бізнесу у сфері застосування МСФЗ 3 суб'єкт господарювання застосовує для визначення груп придбаних контрактів пункти 14–24 так, ніби він уклав ці контракти у дату операції.
- Б94 Суб'єкт господарювання використовує компенсацію, одержану або сплачену за контракти, як приблизне значення отриманих премій. Зі складу компенсації, одержаної або сплаченої за контракти, виключається компенсація, одержана або сплачена за будь-які інші активи та зобов'язання, придбані в рамках тієї самої операції. При об'єднанні бізнесу у сфері застосування МСФЗ 3 одержана або сплачена компенсація є справедливою вартістю контрактів на цю дату. Визначаючи таку справедливу вартість, суб'єкт господарювання не повинен застосовувати пункт 47 МСФЗ 13 (який стосується положень контрактів «на вимогу»).
- Б95 За винятком випадків, коли застосовується підхід на основі розподілу премії, передбачений для зобов'язання на залишок покриття в пунктах 55-59 і 69-70А, при первісному визнанні контрактна сервісна маржа розраховується з застосуванням пункту 38 до придбаних випущених страхових контрактів і пункту 65 до придбаних утримуваних контрактів перестрахування з використанням одержаної або сплаченої за ці контракти компенсації як приблизне значення отриманих премій, одержаних або сплачених на дату первісного визнання.
- Б95А Якщо придбані випущені страхові контракти є обтяжливими згідно з пунктом 47, то суб'єкт господарювання визнає розмір перевищення грошових потоків виконання над сплаченою або одержаною компенсацією як частину гудвілу або прибутку від вигідної покупки для контрактів, придбаних при об'єднанні бізнесу у сфері застосування МСФЗ 3, або як збиток у прибутку або збитку для контрактів, придбаних шляхом передавання. Суб'єкт господарювання визначає компонент збитку в зобов'язанні на залишок покриття, який відповідає такому перевищенню, й застосовує пункти 49–52 для віднесення наступних змін у грошових потоках виконання на зазначений компонент збитку.
- Б95Б Для групи утримуваних контрактів перестрахування, до яких застосовуються пункти 66А–66Б суб'єкт господарювання визначає компонент відшкодування збитку в активі на залишок покриття на дату операції шляхом множення:
- (а) компоненту збитку за зобов'язанням на залишок покриття базових страхових контрактів на дату операції; і
 - (б) процентної частки вимог за базовими страховими контрактами, відшкодування якої суб'єкт господарювання очікує отримати на дату операції від групи утримуваних контрактів перестрахування.
- Б95В Суб'єкт господарювання визнає суму компоненту відшкодування збитку, визначену з застосуванням пункту Б95Б як частину гудвілу або прибутку від вигідної покупки для утримуваних контрактів перестрахування, придбаних при об'єднанні бізнесу у сфері застосування МСФЗ 3, або як дохід у прибутку та збитку для контрактів, придбаних шляхом передавання.
- Б95Г Застосовуючи пункти 14–22, на дату операції суб'єкт господарювання має право включити до обтяжливої групи страхових контрактів як обтяжливі страхові контракти, що покриваються групою утримуваних контрактів перестрахування, так і обтяжливі контракти, не покриті групою утримуваних контрактів перестрахування. Для застосування в таких випадках пункту Б95Б суб'єкт господарювання використовує систематичну й раціональну основу розподілу для визначення частки компоненту збитку групи страхових контрактів, що стосується страхових контрактів, покритих групою утримуваних контрактів перестрахування.

Актив з аквізиційних грошових потоків

- Б95Г При придбанні суб'єктом господарювання випущених страхових контрактів шляхом передавання страхових контрактів, які не являють собою бізнесу, або шляхом об'єднання бізнесу у сфері застосування МСФЗ 3 суб'єкт господарювання визнає актив для аквізиційних грошових потоків за справедливою вартістю на дату операції для прав на одержання:
- (а) майбутніх страхових контрактів, що є поновленнями страхових контрактів, визнаних на дату операції; та
 - (б) майбутніх страхових контрактів, крім зазначених у пункті (а), після дати операції без повторної сплати аквізиційних грошових потоків, уже сплачених об'єктом придбання, що можуть бути віднесені безпосередньо на відповідний портфель страхових контрактів.
- Б95Д На дату операції сума будь-якого активу для аквізиційних грошових потоків не включається до оцінки придбаної групи страхових контрактів з застосуванням пунктів Б93–Б95А.

Зміни балансової вартості контрактної сервісної маржі страхових контрактів без умов прямої участі (пункт 44)

- Б96 Для страхових контрактів без умов прямої участі пункт 44(в) встановлює обов'язковість коригування контрактної сервісної маржі групи страхових контрактів на зміни у грошових потоках виконання, пов'язаних із майбутньою послугою. Ці зміни включають у себе:
- (а) коригування на підставі досвіду, що виник з премій, одержаних протягом періоду у зв'язку з майбутньою послугою, та відповідні грошові потоки, такі як аквізиційні грошові потоки і визначені на основі премій податки, що оцінюються за ставками дисконту, зазначеними в пункті Б72(в).
 - (б) зміни в оцінках теперішньої вартості майбутніх грошових потоків за зобов'язанням на залишок покриття, окрім зазначених у пункті Б97(а), що оцінюються за ставками дисконту, зазначеними в пункті Б72(в).
 - (в) різниці між будь-яким інвестиційним компонентом, який, як очікується, стане належним до виплати протягом періоду, та фактичним інвестиційним компонентом, що стає належним до виплати протягом періоду. Ці різниці визначаються шляхом порівняння і) фактичного інвестиційного компоненту, що стає належним до виплати протягом періоду, з іі) платежем протягом періоду, що очікувався на початку періоду, плюс будь-які фінансові доходи або витрати за страхуванням, пов'язані з таким очікуваним платежем до того, як він став належним до виплати.
 - (ва) різниці між будь-якою позицією держателів страхового полісу, яка, як очікується, стане належною до погашення протягом періоду, та фактичною позицією держателів страхового полісу, що стає належною до погашення протягом періоду. Ці різниці визначаються шляхом порівняння (і) фактичної позиції держателів страхового полісу, що стає належною до погашення протягом періоду, з (іі) платежем на погашення протягом періоду, що очікувався на початку періоду, плюс будь-які фінансові доходи або витрати за страхуванням, пов'язані з таким очікуваним платежем на погашення до того, як він став належним до погашення.
 - (г) зміни в коригуванні на нефінансовий ризик, що пов'язані з майбутніми послугами. Суб'єкт господарювання не зобов'язаний здійснювати дезагрегування розміру зміни в коригуванні на нефінансовий ризик між (і) зміною, пов'язаною з нефінансовим ризиком, і (іі) впливом часової вартості грошей і змін часової вартості грошей. Якщо суб'єкт здійснює таке дезагрегування, він коригує контрактну сервісну маржу на розмір пов'язаної з нефінансовим ризиком зміни, оціненої за ставками дисконту, що зазначені в пункті Б72(в).
- Б97 Суб'єкт господарювання не коригує контрактну сервісну маржу за групою страхових контрактів без умов прямої участі на зазначені нижче зміни в грошових потоках виконання, оскільки вони не пов'язані з майбутніми послугами:
- (а) вплив часової вартості грошей і змін часової вартості грошей та вплив фінансового ризику й змін фінансового ризику; До цих впливів належать:
 - (і) вплив на оцінювані майбутні грошові потоки, якщо він наявний;
 - (іі) вплив на коригування на нефінансовий ризик, якщо здійснено дезагрегування, та
 - (ііі) вплив зміни ставки дисконту.
 - (б) зміни в оцінках грошових потоків виконання у зобов'язанні за страховими вимогами;
 - (в) коригування на підставі досвіду, окрім описаних у пункті Б96(а).
- Б98 Умови деяких страхових контрактів без умов прямої участі дають суб'єктові господарювання право на свій розсуд визначати грошові потоки, що належать до сплати держателям страхових полісів. Зміна дискреційних грошових потоків вважається такою, що пов'язана з майбутньою послугою, а отже коригує контрактну сервісну маржу. Для визначення того, яким чином визначити зміну в дискреційних грошових потоках, суб'єкт господарювання зазначає на початку строку чинності контракту основу, на якій він очікує визначати своє зобов'язання за контрактом: наприклад, на основі фіксованої процентної ставки або на основі доходів, що змінюються залежно від доходності певного активу.
- Б99 Суб'єкт господарювання використовує таку контрактну основу для того, щоб розрізнити вплив змін у припущеннях, пов'язаних із фінансовим ризиком за таким зобов'язанням (який не коригує контрактної сервісної маржі), та вплив дискреційних змін у такому зобов'язанні (який коригує контрактну сервісну маржу).
- Б100 Якщо суб'єкт господарювання не в змозі визначити на початку строку чинності контракту, що саме він вважає своїм зобов'язанням за контрактом а що - дискреційним зобов'язанням то він має вважати своїм зобов'язанням дохід, закладений в оцінці грошових потоків виконання на початок строку чинності

контракту та оновлений із урахуванням поточних припущень, пов'язаних із фінансовим ризиком.

Зміни балансової вартості контрактної сервісної маржі страхових контрактів з умовами прямої участі (пункт 45)

- Б101 Страхові контракти з умовами прямої участі - це страхові контракти, що є значною мірою контрактами про надання пов'язаних із інвестиціями послуг, за якими суб'єкт господарювання обіцяє інвестиційний дохід на основі базових статей. Таким чином, їх визначено як страхові контракти, для яких:
- (а) умови контракту передбачають участь держателя страхового полісу у частці чітко визначеного пулу базових статей (див. пункти Б105-Б106);
 - (б) суб'єкт господарювання передбачає виплатити держателю страхового полісу суму, що дорівнює суттєвій частині доходу від зміни справедливої вартості за базовими статтями (див. пункт Б107); і
 - (в) суб'єкт господарювання очікує, що суттєва частка будь-якої зміни в сумах, що належать до сплати держателю страхового полісу, змінюватиметься разом зі змінами у справедливій вартості базових статей (див. пункт Б107).
- Б102 Суб'єкт господарювання оцінює, чи дотримано умови пункту Б101, із використанням своїх очікувань на початок чинності контракту й пізніше не повинен переоцінювати цих умов, крім випадків модифікації контракту, з застосуванням пункту 72.
- Б103 У тому обсязі, в якому страхові контракти у групі впливають на грошові потоки на користь держателів страхових полісів за контрактами з інших груп (див. пункти Б67-Б71), суб'єкт господарювання оцінює, чи дотримано умови пункту Б101, шляхом розгляду грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує сплатити держателям страхових полісів, визначених із застосуванням пунктів Б68-Б70.
- Б104 Умови пункту Б101 забезпечують, щоб страхові контракти з умовами прямої участі були контрактами, за якими зобов'язання суб'єкта господарювання перед держателем страхового полісу є чистою сумою:
- (а) зобов'язань виплатити держателю страхового полісу суму, що дорівнює справедливій вартості базових статей; і
 - (б) змінної винагороди (див. пункти Б110-Б118), яку суб'єкт господарювання відрахує з суми (а) в обмін на майбутню послугу, що надається за страховим контрактом, у складі:
 - (і) розміру частки суб'єкта господарювання у справедливій вартості базових статей; мінус
 - (іі) грошові потоки виконання, що не змінюються залежно від доходів за базовими статтями.
- Б105 Частка, про яку йдеться в пункті Б101(а), не виключає наявності у суб'єкта господарювання права на власний розсуд змінювати суми, що виплачуються держателю страхового полісу. Водночас, зв'язок із базовими статтями мусить бути юридично закріплений (див. пункт 2).
- Б106 Пул базових статей, про який йдеться в пункті Б101(а), може містити будь-які статті: наприклад, референтний портфель активів, чисті активи суб'єкта господарювання або визначену підмножину чистих активів суб'єкта господарювання, якщо їх чітко визначено контрактом. Суб'єктові господарювання немає потреби утримувати визначений пул базових статей. Водночас, чітко визначеного пулу базових статей не існує, якщо:
- (а) суб'єкт господарювання може змінювати базові статті, які визначають розмір зобов'язання суб'єкта господарювання з ретроспективним ефектом; або
 - (б) визначених базових статей немає, навіть якщо держателю страхового полісу може бути наданий дохід, який у цілому відображає загальні показники діяльності та очікування суб'єкта господарювання, або показники діяльності та очікування за підмножиною активів, які утримує суб'єкт господарювання. Прикладом такого доходу ставка нарахування доходу бо дивідендна виплата, визначена наприкінці періоду, якого вона стосується. У такому випадку зобов'язання перед держателем страхового полісу відображає ставка нарахування доходу бо дивідендна виплата, визначені суб'єктом господарювання, та не відображає визначених базових статей.
- Б107 Відповідно до пункту Б101(б), суб'єкт господарювання повинен очікувати, що суттєва частка доходності справедливої вартості за базовими статтями буде виплачена держателю страхового полісу, а відповідно до пункту Б101(в), суб'єкт господарювання повинен очікувати що суттєва частка будь-якої зміни в сумах, належних до сплати держателю страхового полісу, буде змінюватись залежно від змін у справедливій вартості базових статей. Суб'єкт господарювання має:
- (а) тлумачити термін «суттєвий», який міститься в обох пунктах, у контексті мети страхових контрактів із умовами прямої участі, за якими суб'єкт господарювання надає послуги, пов'язані

- з інвестуванням, і одержує плату за послуги у формі винагороди, що визначається з посиланням на базові статті; і
- (б) оцінювати мінливість сум, зазначених у пунктах Б101(б) і Б101(в):
- (і) протягом строку чинності страхового контракту; і
- (іі) на основі теперішньої вартості, середньозваженої з урахуванням ймовірностей, а не на основі найкращого або найгіршого результату (див. пункти Б37-Б38).
- Б108 Наприклад, якщо суб'єкт господарювання очікує сплатити суттєву частку доходності від зміни справедливої вартості за базовими статтями, щодо якої встановлено гарантію мінімального доходу, то існуватимуть сценарії, за якими:
- (а) грошові потоки, які суб'єкт господарювання очікує виплатити держателю страхового полісу, змінюються залежно від змін у справедливій вартості базових статей, оскільки гарантований дохід та інші грошові потоки, що не змінюються залежно від доходів за базовими активами, не перевищують доходності від змін справедливої вартості за базовими статтями; та
- (б) грошові потоки, які суб'єкт господарювання очікує виплатити держателю страхового полісу, не змінюються залежно від змін у справедливій вартості базових статей оскільки гарантований дохід та інші грошові потоки, що не змінюються залежно від доходів за базовими статтями, перевищують дохід від змін справедливої вартості за базовими статтями.
- Оцінка суб'єктом господарювання мінливості, передбачена пунктом Б101(в) для цього прикладу, відображатиме теперішню вартість, середньозважену з урахуванням ймовірностей всіх цих сценаріїв.
- Б109 Випущені контракти перестрахування та утримувані контракти перестрахування не можуть бути страховими контрактами з умовами прямої участі в цілях МСФЗ 17.
- Б110 Для страхових контрактів із умовами прямої участі контрактна сервісна маржа коригується з урахуванням мінливого характеру винагороди. Таким чином, зміни в сумах, визначених у пункті Б104, вважаються такими, які визначено в пунктах Б111-Б114.
- Б111 Зміни у зобов'язанні виплатити держателю страхового полісу суму, що дорівнює справедливій вартості базових статей (пункт Б104(а)), не пов'язані з майбутньою послугою та не коригують контрактної сервісної маржі.
- Б112 Зміни розміру частки суб'єкта господарювання у справедливій вартості базових статей, яка належить (пункт Б104(б)(і)), пов'язані з майбутньою послугою та коригують контрактну сервісну маржу з застосуванням пункту 45(б).
- Б113 Зміни у грошових потоках виконання, що не змінюються залежно від доходів за базовими статтями (пункт Б104(б)(іі)), включають у себе:
- (а) зміни в оцінках грошових потоків виконання, крім тих, які визначено в пункті (б). Суб'єкт господарювання застосовує пункти Б96-Б97 у порядку, встановленому для страхових контрактів без умов прямої участі, для визначення обсягу, в якому вони стосуються майбутньої послуги та, з застосуванням пункту 45(в), коригує контрактну сервісну маржу. Усі коригування оцінюються з використанням поточних ставок дисконту.
- (б) зміну впливу часової вартості грошей і фінансових ризиків, не обумовлену базовими статтями; наприклад, вплив фінансових гарантій. Вони стосуються майбутньої послуги і, з застосуванням пункту 45(в), коригують контрактну сервісну маржу за винятком того обсягу, до якого застосовується пункт Б115.
- Б114 Суб'єкт господарювання не зобов'язаний визначати коригування контрактної сервісної маржі, передбачені пунктами Б112 і Б113, окремо. Замість цього для деяких або всіх коригувань може бути визначена загальна сума.

Зниження ризику

- Б115 У тому обсязі, в якому суб'єкт господарювання відповідає умовам, установленим у пункті Б116, він може вирішити не визнавати зміну в контрактній сервісній маржі, щоб урахувати деякі або всі зміни впливу часової вартості грошей та фінансового ризику на:
- (а) розмір частки суб'єкта господарювання у базових статтях (див. пункт Б112) у разі зниження суб'єктом господарювання впливу фінансового ризику на цей розмір частки з використанням деривативів або утримуваних контрактів перестрахування; і
- (б) грошові потоки виконання, зазначені в пункті Б113(б), якщо суб'єкт господарювання знижує вплив фінансового ризику на такі грошові потоки виконання з використанням похідних інструментів, непохідних фінансових інструментів, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, або утримуваних контрактів перестрахування.

- Б116 Для застосування пункту Б115 суб'єкт господарювання повинен мати документально визначену заздалегідь мету управління ризиком і стратегію зниження фінансового ризику, описаного в пункті Б115. При застосуванні таких мети та стратегії:
- (а) існує економічний компенсуючий ефект між страховими контрактами та похідним інструментом, непохідним фінансовим інструментом, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, або утримуваним контрактом перестрахування (тобто вартості страхових контрактів і зазначених статей зниження ризику зазвичай змінюються в протилежних напрямках, оскільки вони подібним чином реагують на зміни в ризику, який підлягає зменшенню). Суб'єкт господарювання не приймає до уваги відмінностей в облікових оцінках при оцінюванні економічного компенсуючого ефекту;
 - (б) кредитний ризик в економічному компенсуючому ефекті не має домінуючого впливу.
- Б117 Суб'єкт господарювання визначає грошові потоки виконання у групі, до якої застосовується пункт Б115, послідовно в кожному звітному періоді.
- Б117А Якщо суб'єкт господарювання знижує вплив фінансового ризику з використанням похідних інструментів або непохідних фінансових інструментів, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, він включає фінансові доходи або витрати за страхуванням за період, зумовлені застосуванням пункту Б115, до прибутку або збитку. Якщо суб'єкт господарювання знижує вплив фінансового ризику з використанням утримуваних контрактів перестрахування, він застосовує до подання фінансових доходів або витрат за страхуванням, зумовлених застосуванням пункту Б115, таку саму облікову політику, яку суб'єкт господарювання застосовує до утримуваних контрактів перестрахування з застосуванням пунктів 88 і 90.
- Б118 Якщо й лише якщо будь-яка з умов, наведених у пункті Б116, більше не виконується, суб'єкт господарювання припиняє застосовувати пункт Б115 з цієї дати. Суб'єкт господарювання не здійснює жодного коригування на зміни, що були раніше визнані в прибутку або збитку.

Визнання контрактної сервісної маржі в прибутку або збитку

- Б119 Сума контрактної сервісної маржі за групою страхових контрактів визнається в прибутку або збитку в кожному періоді для врахування послуг страхового контракту, наданих за групою страхових контрактів протягом такого періоду (див. пункти 44(г), 45(г) та 66(г)). Цю суму визначають шляхом:
- (а) визначення одиниць покриття в групі. Кількість одиниць покриття в групі — це обсяг послуг страхового контракту, що забезпечується контрактами у складі групи, визначений шляхом урахування для кожного контракту кількості вигод, що надаються за контрактом, і очікуваного періоду покриття за ним;
 - (б) віднесення контрактної сервісної маржі на кінець періоду (до визнання будь-яких сум у прибутку або збитку для врахування послуг страхового контракту, наданих за період) рівною мірою до кожної одиниці покриття, що була надана протягом поточного періоду і, як очікується, буде надана в майбутньому;
 - (в) визнання в прибутку або збитку суми, віднесеної на одиниці покриття, надані протягом періоду.
- Б119А Для застосування пункту Б119 період послуги, пов'язаної з отриманням інвестиційного доходу або послуги, пов'язаної з інвестуванням, закінчується на або до дати, в яку всі суми, належні поточним держателям страхових полісів у зв'язку з такими послугами, було виплачено, без урахування виплат майбутнім держателям страхових полісів, які включено до грошових потоків виконання з застосуванням пункту Б68.
- Б119Б Страхові контракти без умов прямої участі можуть надавати послугу, пов'язану з отриманням інвестиційного доходу, якщо й лише якщо:
- (а) існує інвестиційний компонент або держатель страхового полісу має право на зняття певної суми;
 - (б) суб'єкт господарювання очікує, що інвестиційний компонент або сума, яку держатель страхового полісу має право зняти, містить інвестиційний дохід (інвестиційний дохід може бути меншим від нуля — наприклад в умовах від'ємних ставок відсотка); та
 - (в) суб'єкт господарювання, як очікується, здійснюватиме інвестиційну діяльність для отримання такого інвестиційного доходу.

Утримувані контракти перестраховування — визнання відшкодування збитків за базовими страховими контрактами (пункти 66А–66Б)

- Б119В Пункт 66А застосовується, якщо й лише якщо утримуваний контракт перестраховування укладено до визнання базових страхових контрактів обтяжливими або одночасно з таким визнанням.
- Б119Г Для застосування пункту 66А суб'єкт господарювання визначає коригування контрактної сервісної маржі групи утримуваних контрактів перестраховування та відповідний дохід шляхом множення:
- (а) збитку, визнаного за базовими страховими контрактами; та
 - (б) процентної частки вимог за базовими страховими контрактами, відшкодування якої суб'єкт господарювання очікує отримати від групи утримуваних контрактів перестраховування.
- Б119Г Застосовуючи пункти 14–22, суб'єкт господарювання має право включити до обтяжливої групи страхових контрактів як обтяжливі страхові контракти, що покриваються групою утримуваних контрактів перестраховування, так і обтяжливі страхові контракти, не покриті групою утримуваних контрактів перестраховування. Для застосування в таких випадках пунктів 66(в)(i)–(ii) та пункту 66А суб'єкт господарювання застосовує систематичний і раціональний метод розподілу для визначення частки збитків, визнаних за групою страхових контрактів, що стосується страхових контрактів, покритих групою утримуваних контрактів перестраховування.
- Б119Д Після встановлення суб'єктом господарювання компоненту відшкодування збитку з застосуванням пункту 66Б суб'єкт господарювання коригує компонент відшкодування збитку для відображення змін у компоненті збитку обтяжливої групи базових страхових контрактів (див. пункти 50–52). Балансова вартість компоненту відшкодування збитку не перевищує тієї частки балансової вартості компоненту збитку обтяжливої групи базових страхових контрактів, відшкодування якої суб'єкт господарювання очікує від групи утримуваних контрактів перестраховування.

Дохід від страхування (пункти 83 і 85)

- Б120 Сукупний дохід від страхування для групи страхових контрактів - це компенсація за контракти, тобто сума премій, сплачених суб'єктові господарювання:
- (а) відкоригована на вплив фінансування; і
 - (б) без включення до неї будь-яких інвестиційних компонентів.
- Б121 Пункт 83 вимагає, щоб сума доходу від страхування, визнана в періоді, відображала передавання обіцяних послуг у розмірі, що відображає ту компенсацію, право на яку суб'єкт господарювання розраховує отримати в обмін на такі послуги. Сукупна компенсація за групою контрактів містить у собі такі суми:
- (а) суми, пов'язані з наданням послуг, у складі:
 - (i) витрат на страхові послуги за винятком будь-яких сум, пов'язаних з коригуванням на нефінансовий ризик, що враховані у (ii), та будь-яких сум, віднесених на компонент збитку за зобов'язанням на залишок покриття;
 - (ia) сум, пов'язаних з податком на прибуток, що можуть бути безпосередньо віднесені на держателя страхового полісу;
 - (ii) коригування на нефінансовий ризик за винятком будь-яких сум, віднесених на компонент збитку за зобов'язанням на залишок покриття; і
 - (iii) контрактної сервісної маржі.
 - (б) суми, що стосуються аквізиційних грошових потоків.
- Б122 Дохід від страхування за період, пов'язаний із сумами, зазначеними в пункті Б121(а), визначається в порядку, встановленому пунктами Б123-Б124. Дохід від страхування за період, пов'язаний із сумами, зазначеними в пункті Б121(б), визначається в порядку, встановленому пунктом Б125.
- Б123 Суб'єкт господарювання, застосовуючи МСФЗ 15 при наданні послуг, припиняє визнання зобов'язання щодо виконання по відношенню до таких послуг і визнає дохід. Відповідно до цього, суб'єкт господарювання, застосовуючи МСФЗ 17 при наданні послуг протягом періоду, зменшує зобов'язання на залишок покриття на суму наданих послуг і визнає дохід від страхування. Зменшення зобов'язання на залишок покриття, що призводить до виникнення доходу від страхування, не включає в себе змін у цьому зобов'язанні, що не пов'язані з послугами, які, згідно з очікуваннями, будуть покриті компенсацією, одержаною суб'єктом господарювання. Ось ці зміни:

- (a) зміни, що не пов'язані з послугами, наданими протягом періоду, наприклад:
- (i) зміни, обумовлені грошовими надходженнями за рахунок премій;
 - (ii) зміни, пов'язані з інвестиційними компонентами протягом періоду;
 - (iia) зміни, обумовлені грошовими потоками від позик, наданих держателям страхових полісів;
 - (iii) зміни, пов'язані зі справлянням податків на основі операцій від імені третіх сторін (на зразок податків на премії, податків на додану вартість, а також податків на товари й послуги) (див. пункт Б65(i));
 - (iv) фінансові доходи або витрати за страхуванням;
 - (v) аквізиційні грошові потоки (див. пункт Б125); і
 - (vi) припинення визнання зобов'язань, переданих третій стороні;
- (б) зміни, пов'язані з послугами, за які, однак, суб'єкт господарювання не розраховує на компенсацію – тобто, збільшення або зменшення компоненту збитку в зобов'язанні на залишок покриття (див. пункти 47-52).
- Б123А Тією мірою, якою суб'єкт господарювання припиняє визнання активу для грошових потоків, які не є аквізиційними грошовими потоками на дату первісного визнання групи страхових контрактів (див. пункти 38(в)(i) та Б66А), він визнає дохід і витрати від страхування в розмірі суми, визнання якої було припинене в таку дату.
- Б124 Таким чином, дохід від страхування за період може бути також проаналізований як сукупне значення змін у зобов'язанні на залишок покриття за період, пов'язане з послугами, за які суб'єкт господарювання розраховує одержати компенсацію. Ось ці зміни:
- (a) витрати на страхові послуги, понесені протягом періоду (що оцінюються за сумами, очікуваними на початок періоду), за винятком:
- (i) сум, віднесених на компонент збитку за зобов'язанням на залишок покриття з застосуванням пункту 51(а);
 - (ii) платежів на погашення інвестиційних компонентів;
 - (iii) сум, пов'язаних зі справлянням податків на основі операцій від імені третіх сторін (на зразок податків на премії, податків на додану вартість, а також податків на товари й послуги) (див. пункт Б65(i));
 - (iv) аквізиційних витрат (див. пункт Б125); і
 - (v) суми, пов'язаної з коригуванням на нефінансовий ризик (див. пункт (б));
- (б) зміни в коригуванні на нефінансовий ризик за винятком:
- (i) змін, урахованих у складі фінансових доходів або витрат за страхуванням, з застосуванням пункту 87;
 - (ii) змін, що коригують контрактну сервісну маржу, оскільки вони відносяться до майбутньої послуги із застосуванням пунктів 44(в) та 45(в); і
 - (iii) сум, віднесених на компонент збитку за зобов'язанням на залишок покриття з застосуванням пункту 51(б);
- (в) сума контрактної сервісної маржі, визнана в прибутку або збитку за період із застосуванням пунктів 44(г) та 45(г);
- (г) інші суми, якщо такі є: наприклад, коригування на підставі досвіду на надходження премій за винятком тих, що пов'язані з майбутньою послугою (див. пункт Б96(а)).
- Б125 Суб'єкт господарювання визначає дохід від страхування, пов'язаний із аквізиційними грошовими потоками, шляхом віднесення частки премій, пов'язаних із відшкодуванням цих грошових потоків за кожний звітний період, у системний спосіб на основі часу, що минає. Суб'єкт господарювання визнає таку суму витратами на страхові послуги.
- Б126 При застосуванні суб'єктом господарювання підходу на основі розподілу премії, описаного в пунктах 55-58, доходом від страхування за цей період є сума очікуваних надходжень премій (за винятком будь-якого інвестиційного компоненту та з коригуванням на часову вартість грошей і вплив фінансового ризику, здійсненим за потреби з застосуванням пункту 56), віднесена на період. Суб'єкт господарювання відносить очікувані надходження премій на кожний період послуг страхових контрактів:
- (a) на основі часу, що минає; але
 - (б) якщо очікувані закономірності звільнення від ризику протягом періоду покриття значно відрізняються від плину часу, то на основі очікуваних строків понесення витрат на страхові

послуги.

Б127 У разі змін у фактах і обставинах суб'єкт господарювання змінює основу для віднесення між пунктами Б126(а) та Б126(б) відповідно до потреби.

Фінансові доходи або витрати за страхуванням (пункти 87-92)

- Б128 Пункт 87 вимагає від суб'єкта господарювання включати до складу фінансових доходів або витрат за страхуванням вплив часової вартості грошей і фінансового ризику, та змін у них. У цілях МСФЗ 17:
- (а) припущення щодо інфляції, визначені на основі індексу цін або ставок, або на основі цін активів із доходністю, прив'язаною до інфляції, є припущеннями, пов'язаними з фінансовим ризиком;
 - (б) припущення щодо інфляції, визначені на основі очікування суб'єктом господарювання певних змін у цінах, не є припущеннями, пов'язаними з фінансовим ризиком; і
 - (в) зміни в оцінці групи страхових контрактів, спричинені змінами вартості базових статей (за винятком приросту та зняття) є змінами, що зумовлені впливом часової вартості грошей і фінансового ризику та змін у них.
- Б129 Пункти 88-89 вимагають від суб'єкта господарювання зробити в обліковій політиці вибір стосовно того, чи здійснювати дезагрегування фінансових доходів або витрат за страхуванням за період між прибутком або збитком та іншим сукупним доходом. Суб'єкт господарювання застосовує зроблений ним вибір облікової політики до портфельів страхових контрактів. При оцінюванні належної облікової політики для портфеля страхових контрактів із застосуванням пункту 13 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» суб'єкт господарювання розглядає стосовно кожного з портфельів активи, що їх суб'єкт господарювання утримує, та порядок обліку цих активів.
- Б130 Якщо застосовується пункт 88(б), суб'єкт господарювання включає в прибуток або збиток суму, визначену шляхом систематичного розподілу очікуваного сукупного фінансового доходу або відповідних витрат на період чинності групи страхових контрактів. У цьому контексті, систематичним розподілом є розподіл сукупного розміру очікуваного фінансового доходу або відповідних витрат за групою страхових контрактів на період чинності такої групи, який:
- (а) здійснюється на основі характеристик контрактів без урахування чинників, що не впливають на грошові потоки, котрі, як очікується, виникатимуть за контрактами. Наприклад, розподіл фінансового доходу або фінансових витрат не повинен здійснюватися на основі очікуваних визнаних доходів за активами, якщо ці очікувані визнані доходи не впливають на грошові потоки за контрактами у складі групи.
 - (б) призводить до того, що загальна сума, визнана в іншому сукупному доході за період чинності групи контрактів, дорівнює нулю. Загальна сума, визнана в іншому сукупному доході на будь-яку дату, - це різниця між балансовою вартістю групи контрактів і сумою, в яку групу було б оцінено при застосуванні систематичного розподілу.
- Б131 Для груп страхових контрактів, щодо яких зміни в припущеннях, пов'язані з фінансовим ризиком, не мають суттєвого впливу на суми виплат держателеві страхового полісу, систематичний розподіл визначається з використанням ставок дисконту, зазначених у пункті Б72(г)(і).
- Б132 Для груп страхових контрактів, щодо яких зміни в припущеннях, пов'язані з фінансовим ризиком, мають суттєвий вплив на суми виплат держателям страхових полісів:
- (а) систематичний розподіл фінансового доходу або фінансових витрат, пов'язаних із оцінками майбутніх грошових потоків, може бути визначений в один із таких способів:
 - (і) із використанням ставки, що забезпечує рівномірний розподіл залишку переглянутого очікуваного фінансового доходу або фінансових витрат протягом залишку строку чинності групи контрактів; або
 - (іі) для контрактів, у яких для визначення сум, належних держателям страхових полісів, використовується ставка нарахування доходів, - з використанням розподілу, здійснюваного на основі сум, відображених за кредитом рахунку за період і очікуваних до відображення за кредитом рахунку у майбутніх періодах;
 - (б) систематичний розподіл фінансового доходу або фінансових витрат, спричинених коригуванням на нефінансовий ризик (у разі їх окремого дезагрегування з відокремленням від інших змін у коригуванні на нефінансовий ризик із застосуванням пункту 81), визначається шляхом розподілу, який відповідає розподілові фінансового доходу або фінансових витрат, спричинених майбутніми грошовими потоками;
 - (в) систематичний розподіл фінансового доходу або фінансових витрат, пов'язаних із контрактною сервісною маржею, визначається:

- (i) для страхових контрактів без умов прямої участі - з використанням ставок дисконту, зазначених у пункті Б72(б); і
 - (ii) для страхових контрактів із умовами прямої участі - з використанням розподілу, що відповідає розподілу, який використовувався для фінансового доходу або фінансових витрат, пов'язаних із майбутніми грошовими потоками.
- Б133 При застосуванні підходу на основі розподілу премії до страхових контрактів, описаного в пунктах 53-59 суб'єкт господарювання може бути змушений або може вирішити здійснювати дисконтування зобов'язання за страховими вимогами. У таких випадках він може прийняти рішення про дезагрегування фінансових доходів або витрат за страхуванням із застосуванням пункту 88(б). Якщо суб'єкт господарювання зробить такий вибір, він має визначати фінансові доходи або витрати за страхуванням в прибутку або збитку з використанням ставки дисконту, зазначеної в пункті Б72(г)(iii).
- Б134 Пункт 89 застосовується в тому разі, якщо суб'єкт господарювання - або внаслідок зробленого вибору, або відповідно до вимоги - утримує базові статті за страховими контрактами з умовами прямої участі. Якщо суб'єкт господарювання вирішить дезагрегувати фінансові доходи або витрати за страхуванням з застосуванням пункту 89(б), він включає в прибуток або збиток витрати або дохід, які точно відповідають доходу або витратам, які включено до прибутку або збитку за базовими статтями, внаслідок чого чиста сума окремо поданих статей має стати нульовою.
- Б135 Суб'єкт господарювання може мати право на вибір облікової політики, передбачене пунктом 89, лише в деяких періодах, залежно від зміни у тому, утримує він базові статті чи ні. Якщо така зміна відбудеться, то можливість вибору облікової політики, наявна у суб'єкта господарювання, змінюється з передбаченої пунктом 88 на передбачену пунктом 89, і навпаки. Таким чином, суб'єкт господарювання може змінювати свою облікову політику між політикою, передбаченою пунктом 88(б), та політикою, передбаченою пунктом 89(б). Здійснюючи таку зміну, суб'єкт господарювання має:
- (а) включити накопичену суму, що раніше враховувалась у складі іншого сукупного доходу до дати зміни в прибуток або збиток як коригування перекласифікації в періоді зміни та в майбутніх періодах у такому порядку:
 - (i) якщо суб'єкт господарювання раніше застосовував пункт 88(б), то суб'єкт господарювання включає в прибуток або збиток накопичену суму, включену до складу іншого сукупного доходу до здійснення зміни, так, ніби суб'єкт господарювання й надалі застосовує підхід, передбачений пунктом 88(б), на основі припущень, які застосовувались безпосередньо перед здійсненням зміни; і
 - (ii) якщо суб'єкт господарювання раніше застосовував пункт 89(б), то суб'єкт господарювання включає в прибуток або збиток накопичену суму, включену до складу іншого сукупного доходу до здійснення зміни, так, ніби суб'єкт господарювання й надалі застосовує підхід, передбачений пунктом 89(б), на основі припущень, які застосовувались безпосередньо перед здійсненням зміни;
 - (б) не перераховувати порівняльну інформацію за попередній період.
- Б136 При застосуванні пункту Б135(а) суб'єкт господарювання не здійснює перерахунку накопиченої суми, що раніше включалася до складу іншого сукупного доходу, так, ніби нове дезагрегування застосовувалось завжди, а припущення, які використані для перекласифікації в майбутніх періодах, не підлягають перегляду після дати здійснення зміни.

Вплив облікових оцінок, зроблених у проміжній фінансовій звітності

- Б137 Якщо суб'єкт господарювання складає проміжну фінансову звітність із застосуванням МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність», він здійснює в обліковій політиці вибір стосовно того, чи змінювати підхід до облікових оцінок, зроблених у попередній проміжній фінансовій звітності, при застосуванні МСФЗ 17 у подальшій проміжній фінансовій звітності та в річному звітному періоді. Суб'єкт господарювання застосовує зроблений ним вибір облікової політики до всіх груп страхових контрактів, які він випускає, та груп контрактів перестрахування, які він утримує.

Додаток В

Дата набрання чинності та перехідні положення

Цей додаток є невід'ємною частиною МСФЗ 17 «Страхові контракти».

Дата набрання чинності

- B1 Суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 17 до річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2023 року або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 17 раніше, він повинен розкривати цей факт. Раннє застосування дозволене суб'єктам господарювання, які застосовують МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» від дати першого застосування МСФЗ 17 або раніше.
- B2 У цілях перехідних вимог, викладених у пунктах B1 і B3-B33:
- (a) датою першого застосування є початок річного звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 17 уперше; і
- (б) датою переходу є початок річного звітного періоду, що безпосередньо передує даті першого застосування.
- B2A Виданий у грудні 2021 року документ «Перше застосування МСФЗ 17 і МСФЗ 9 — порівняльна інформація» додає пункти B28A-B28Г та B33A. Суб'єкт господарювання, що вирішує застосовувати пункти B28A-B28Г та B33A, застосовує їх при першому застосуванні МСФЗ 17.

Перехідні положення

- B3 Крім як у тому разі, коли це є практично неможливим або застосовується пункт B5A, суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 17 ретроспективно, за винятком того, що:
- (a) суб'єкт господарювання не зобов'язаний подавати кількісну інформацію, передбачену пунктом 28(д) МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»; і
- (б) суб'єкт господарювання не застосовує опції, передбаченої пунктом B115, до періодів до дати переходу. Суб'єкт господарювання може застосовувати опцію, передбачену пунктом B115, перспективно з дати переходу або пізніше, якщо й лише якщо суб'єкт господарювання призначає відносини зниження ризику в дату застосування ним цієї опції або до неї.
- B4 Для ретроспективного застосування МСФЗ 17 суб'єкт господарювання на дату переходу:
- (a) ідентифікує, визнає та оцінює кожен групу страхових контрактів так, ніби МСФЗ 17 застосовувався завжди;
- (aa) ідентифікує, визнає та оцінює будь-які активи для аквізиційних грошових потоків так, ніби МСФЗ 17 застосовувався завжди (за винятком того, що суб'єкт господарювання не зобов'язаний здійснювати оцінку можливості відшкодування, передбачену пунктом 28Г до дати переходу);
- (б) припиняє визнання будь-яких наявних залишків, яких би не існувало в тому разі, якби МСФЗ 17 застосовувався завжди; і
- (в) визнає будь-яку одержану при цьому чисту різницю у власному капіталі.
- B5 У тому й лише в тому разі, якщо суб'єкт господарювання не має практичної можливості застосувати пункт B3 до групи страхових контрактів, суб'єкт господарювання застосовує описані нижче підходи замість застосування пункту B4(a):
- (a) модифікований ретроспективний підхід, описаний у пунктах B6-B19A, із урахуванням пункту B6(a); або
- (б) підхід на основі справедливої вартості, описаний у пунктах B20-B24Б.
- B5A Попри положення пункту B5 суб'єкт господарювання може прийняти рішення про застосування підходу на основі справедливої вартості, описаного в пунктах B20-B24Б, для групи страхових контрактів з умовами прямої участі, до яких він міг би застосовувати МСФЗ 17 ретроспективно, якщо й тільки якщо:
- (a) суб'єкт господарювання приймає рішення про застосування опції зниження ризику, передбаченої пунктом B115, до групи страхових контрактів перспективно з дати переходу; і
- (б) суб'єкт господарювання використовував похідні інструменти, непохідні фінансові інструменти, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, або утримувані контракти перестраховування для зниження фінансового ризику, зумовленого групою страхових контрактів, відповідно до положень пункту B115 до дати переходу.

- B5B У тому й лише в тому разі, якщо суб'єкт господарювання не має практичної можливості застосувати пункт B4(aa) до активу для аквізиційних грошових потоків, суб'єкт господарювання застосовує до оцінки активу для аквізиційних грошових потоків описані нижче підходи:
- (a) модифікований ретроспективний підхід, описаний у пунктах B14Б–B14Г та B17A, з урахуванням пункту B6(a); або
 - (б) підхід на основі справедливої вартості, описаний у пунктах B24A–B24Б.

Модифікований ретроспективний підхід

- B6 Мета застосування модифікованого ретроспективного підходу полягає в досягненні результату, якнайближчого до результату ретроспективного застосування, з використанням обґрунтовано необхідної та підтверджуваної інформації, що доступна без надмірних витрат чи зусиль. Отже, при застосуванні цього підходу, суб'єкт господарювання:
- (a) використовує обґрунтовано необхідну та підтверджену інформацію. Якщо суб'єкт господарювання не має змоги одержати обґрунтовано необхідну та підтверджену інформацію, потрібну для застосування модифікованого ретроспективного підходу, він застосовує підхід на основі справедливої вартості;
 - (б) у максимальному обсязі використовує інформацію, яка використовувалася б для застосування повного ретроспективного підходу, але має використовувати лише інформацію, що доступна без надмірних витрат чи зусиль.
- B7 У пунктах B9-B19A описано дозволені модифікації у ретроспективному застосуванні за такими напрямками, як:
- (a) оцінки страхових контрактів чи груп страхових контрактів, які було б здійснено на дату виникнення у або дату первісного визнання;
 - (б) суми, пов'язані з контрактною сервісною маржею або компонентом збитків за страховими контрактами без умов прямої участі;
 - (в) суми, пов'язані з контрактною сервісною маржею або компонентом збитків за страховими контрактами з умовами прямої участі; і
 - (г) фінансові доходи або витрати за страхуванням.
- B8 Для досягнення мети застосування модифікованого ретроспективного підходу суб'єктові господарювання дозволено використовувати кожну модифікацію, описану в пунктах B9-B19A, лише в тому обсязі, в якому суб'єкт господарювання не має обґрунтовано необхідної та підтверджуваної інформації для застосування ретроспективного підходу.

Оцінки на дату виникнення або первісного визнання

- B9 В обсязі, дозволеному пунктом B8, суб'єкт господарювання вирішує зазначені питання з використанням інформації, наявної на дату переходу:
- (a) як визначити групи страхових контрактів із застосуванням пунктів 14-24;
 - (б) чи відповідає страховий контракт визначенню страхового контракту з умовами прямої участі з застосуванням пунктів B101-B109;
 - (в) яким чином визначити дискреційні грошові потоки за страховими контрактами без умов прямої участі із застосуванням пунктів B98-B100;
 - (г) чи відповідає інвестиційний контракт визначенню інвестиційного контракту із умовами дискреційної участі у сфері застосування МСФЗ 17 із застосуванням пункту 71.
- B9A В обсязі, дозволеному пунктом B8, суб'єкт господарювання класифікує зобов'язання за страховими вимогами як зобов'язання щодо здійснення розрахунків за вимогами, що виникли до придбання страхового контракту шляхом передавання страхових контрактів, які не являють собою бізнесу, або шляхом об'єднання бізнесу у сфері застосування МСФЗ 3.
- B10 У тому обсязі, в якому пункт B8 це дозволяє, суб'єкт господарювання не застосовує пункт 22 для поділу груп на ті, що не містять контрактів, випущених протягом більш ніж одного року.

Визначення контрактної сервісної маржі або компоненту збитків для груп страхових контрактів без умов прямої участі

- B11** У тому обсязі, в якому пункт В8 це дозволяє, для контрактів без умов прямої участі суб'єкт господарювання визначає контрактну сервісну маржу або компонент збитків за зобов'язанням на залишок покриття (див. пункти 49-52) на дату переходу шляхом застосування пунктів В12-В16В.
- B12** У тому обсязі, в якому пункт В8 це дозволяє, суб'єкт господарювання оцінює майбутні грошові потоки на дату первісного визнання групи страхових контрактів як суму майбутніх грошових потоків на дату переходу (або на більш ранню дату, якщо майбутні грошові потоки на таку ранню дату можуть бути визначені ретроспективно з застосуванням пункту В4(а)), відкориговану на грошові потоки, котрі, як відомо, мали місце в період між датою первісного визнання групи страхових контрактів і датою переходу (або більш ранньою датою). Грошові потоки, котрі, як відомо, мали місце, включають у себе грошові потоки, обумовлені контрактами, існування яких припинилось до дати переходу.
- B13** В обсязі, дозволеному пунктом В8, суб'єкт господарювання визначає ставки дисконту, що застосовувались на дату первісного визнання групи страхових контрактів (або в подальшому):
- (а) з використанням спостережуваної кривої доходності, яка щонайменше за три роки, які безпосередньо передували даті переходу, приблизно відповідає кривій доходності, розрахованій з застосуванням пунктів 36 і В72-В85, якщо така спостережувана крива доходності існує;
 - (б) якщо спостережуваної кривої доходності, передбаченої пунктом (а), не існує, розраховує ставки дисконту, які застосовувались на дату первісного визнання (або в подальшому) шляхом визначення середнього спреду між спостережуваною кривою доходності та кривою доходності, оціненою з застосуванням пунктів 36 і В72-В85, і застосування зазначеного спреду до такої спостережуваної кривої доходності. Такий спред має бути усереднений щонайменше за три роки, які безпосередньо передували даті переходу.
- B14** В обсязі, дозволеному пунктом В8, суб'єкт господарювання визначає коригування на нефінансовий ризик на дату первісного визнання групи страхових контрактів (або в подальшому) шляхом коригування розміру коригування на нефінансовий ризик на дату переходу на очікуване звільнення від ризику до дати переходу. Очікуване звільнення від ризику визначається з посиланням на звільнення від ризику за аналогічними страховими контрактами, випущеними суб'єктом господарювання на дату переходу.
- B14А** Застосовуючи пункт В137, суб'єкт господарювання може вирішити не змінювати підхід до облікових оцінок, прийнятий у попередній проміжній фінансовій звітності. В обсязі, дозволеному пунктом В8, такий суб'єкт господарювання визначає контрактну сервісну маржу або компонент збитку на дату переходу так, ніби суб'єкт господарювання не складав проміжної фінансової звітності до дати переходу.
- B14Б** В обсязі, дозволеному пунктом В8, суб'єкт господарювання використовує той самий систематичний і раціональний метод, який суб'єкт господарювання розраховує використовувати після дати переходу, при застосуванні пункту 28А до розподілу будь-яких сплачених аквізиційних грошових потоків (або тих, зобов'язання за якими було визнане з застосуванням іншого Стандарту МСФЗ) до дати переходу (за винятком будь-якої суми, пов'язаної зі страховими контрактами, що припинили існування до дати переходу) до:
- (а) груп страхових контрактів, які визнано на дату переходу; і
 - (б) груп страхових контрактів, що, як очікується, будуть визнані після дати переходу.
- B14В** Сплачені до дати переходу аквізиційні грошові потоки, які віднесено на групу страхових контрактів, визнаних на дату переходу, коригують контрактну сервісну маржу такої групи тією мірою, якою на зазначену дату було визнано страхові контракти, що, як очікується, ввійдуть до складу групи (див. пункти 28В та В35В). Інші аквізиційні грошові потоки, сплачені до дати переходу, включно з тими, які віднесено на групу страхових контрактів, що, як очікується, будуть визнані після дати переходу, визнаються як актив з застосуванням пункту 28Б.
- B14Г** Якщо суб'єкт господарювання не має обґрунтовано необхідної та підтвердженої інформації для застосування пункту В14Б, то суб'єкт господарювання на дату переходу прирівнює зазначені нижче суми до нуля:
- (а) коригування контрактної сервісної маржі групи страхових контрактів, визнаних на дату переходу, та будь-якого активу для аквізиційних грошових потоків, пов'язаного з такою групою; і
 - (б) активу для аквізиційних грошових потоків щодо груп страхових контрактів, що, як очікується, будуть визнані після дати переходу.

- V15 Якщо застосування пунктів C12-C14Г призводить до виникнення контрактної сервісної маржі на дату первісного визнання, то для визначення контрактної сервісної маржі на дату переходу суб'єкт господарювання:
- (a) застосує відповідні ставки дисконту для нарахування процентів на контрактну сервісну маржу, якщо суб'єкт господарювання застосує пункт B13 для розрахунку ставок дисконту з метою застосування при первісному визнанні; і
 - (б) в обсязі, в якому пункт B8 це дозволяє, визначає суму контрактної сервісної маржі, визнану у прибутку або збитку у зв'язку з наданням послуг до дати переходу, шляхом порівняння залишку одиниць покриття на зазначену дату з кількістю одиниць покриття за групою контрактів до дати переходу (див. пункт B119).
- V16 Якщо застосування пунктів B12-B14Г призводить до виникнення компоненту збитків за зобов'язанням на залишок покриття на дату первісного визнання, то суб'єкт господарювання визначає будь-які суми, віднесені на компонент збитків до дати переходу, з застосуванням пунктів B12-B14Г та використанням систематичної основи розподілу.
- V16A Для групи утримуваних контрактів перестрахування, що забезпечують покриття обтяжливої групи страхових контрактів і були укладені до випуску зазначених страхових контрактів або одночасно з ним, суб'єкт господарювання визначає компонент відшкодування збитку активу на залишок покриття на дату переходу (див. пункти 66A-66B). В обсязі, дозволеному пунктом B8, суб'єкт господарювання визначає компонент відшкодування збитку шляхом множення:
- (a) компоненту збитку за зобов'язанням на залишок покриття для базових страхових контрактів на дату переходу (див. пункти B16 і B20); і
 - (б) процентної частки вимог за базовими страховими контрактами, відшкодування якої суб'єкт господарювання очікує отримати від групи утримуваних контрактів перестрахування.
- V16B Застосовуючи пункти 14-22, на дату переходу суб'єкт господарювання має право включити до обтяжливої групи страхових контрактів як обтяжливі страхові контракти, що покриваються групою утримуваних контрактів перестрахування, так і обтяжливі страхові контракти, не покриті групою утримуваних контрактів перестрахування. Для застосування в таких випадках пункту B16A суб'єкт господарювання використовує систематичну й раціональну основу розподілу для визначення частки компоненту збитку групи страхових контрактів, що стосується страхових контрактів, покритих групою утримуваних контрактів перестрахування.
- V16B Якщо суб'єкт господарювання не має обґрунтовано необхідної та підтверджуваної інформації для застосування пункту B16A, то суб'єкт господарювання не визначає компоненту відшкодування збитку для групи утримуваних контрактів перестрахування.

Визначення контрактної сервісної маржі або компоненту збитків для груп страхових контрактів з умовами прямої участі

- V17 У тому обсязі, в якому пункт B8 це дозволяє, для контрактів з умовами прямої участі суб'єкт господарювання визначає контрактну сервісну маржу або компонент збитків за зобов'язанням на залишок покриття на дату переходу як:
- (a) загальну справедливую вартість базових статей на таку дату; мінус
 - (б) грошові потоки виконання на таку дату; плюс або мінус
 - (в) коригування на:
 - (i) суми, що їх суб'єкт господарювання справив із держателів страхових полісів (включно з сумами, відрахованими з базових статей) до такої дати;
 - (ii) суми, сплачені до такої дати, які не зазнали би змін у залежності від базових статей;
 - (iii) зміни в коригуванні на нефінансовий ризик, викликані звільнення від ризику до такої дати. Суб'єкт господарювання оцінює зазначену суму з посиленням на звільнення від ризику за аналогічними страховими контрактами, випущеними суб'єктом господарювання на дату переходу;
 - (iv) сплачені до дати переходу аквізиційні грошові потоки (або аквізиційні грошові потоки, зобов'язання за якими було визнано з застосуванням іншого Стандарту МСФЗ), які віднесено до групи (див. пункт B17A).
 - (г) якщо застосування пунктів (а)-(в) призводить до виникнення контрактної сервісної маржі - мінус сума контрактної сервісної маржі, пов'язана з послугами, наданими до зазначеної дати. Сума пунктів (а)-(в) є аналогом сукупної контрактної сервісної маржі за всіма послугами, що підлягають наданню за групою контрактів, - тобто до врахування будь-яких сум, які було б

визнано в прибутку або збитку стосовно наданих послуг. Суб'єкт господарювання оцінює суми, які було б визнано в прибутку або збитку стосовно наданих послуг, шляхом порівняння залишку одиниць покриття на дату переходу з кількістю одиниць покриття за групою контрактів до дати переходу; або

- (г) якщо застосування пунктів (а)-(в) призводить до виникнення компоненту збитків - відкоригувати компонент збитків до нуля та збільшити розмір зобов'язання на залишок покриття з виключенням із нього компоненту збитків в такому самому розмірі.

B17A В обсязі, дозволеному пунктом B8, суб'єкт господарювання застосовує пункти B14Б–B14Г для визнання активу для аквізичійних грошових потоків і будь-якого коригування контрактної сервісної маржі групи страхових контрактів з умовами прямої участі для аквізичійних грошових потоків (див. пункт B17(в)(iv)).

Фінансові доходи або витрати за страхуванням

B18 Для груп страхових контрактів, які в результаті застосування пункту B10 містять контракти, випущені протягом більш ніж одного року:

- (а) суб'єкт господарювання має право визначити ставки дисконту на дату первісного визнання групи, зазначені в пунктах B72(б)-B72(г)(ii), та ставки дисконту на дату страхової вимоги, за подіями що сталися, зазначені в пункті B72(г)(iii) на дату переходу, замість ставок на дату первісного визнання або страхової вимоги, за подіями що сталися;
- (б) якщо суб'єкт господарювання вирішить дезагрегувати фінансові доходи або витрати за страхуванням між сумами, включеними до прибутку або збитку, та сумами, включеними до іншого сукупного доходу, з застосуванням пунктів 88(б) або 89(б), то суб'єктові господарювання необхідно визначити кумулятивний розмір фінансових доходів або витрат за страхуванням, які визнано в іншому сукупному доході на дату переходу, для застосування в майбутніх періодах пункту 91(а). Суб'єктові господарювання дозволяється визначити кумулятивну суму або шляхом застосування пункту B19(б), або:
 - (і) прирівнювати її до нуля, якщо пункт (ii) не застосовується; і
 - (ii) для страхових контрактів із умовами прямої участі, до яких застосовується пункт B134, як суму, що дорівнює загальній сумі, визнаній в іншому сукупному доході за базовими статтями.

B19 Для груп страхових контрактів, які не містять контрактів, випущених протягом більш ніж одного року:

- (а) якщо суб'єкт господарювання застосовує пункт B13 для розрахунку ставок дисконту, що застосовувались при первісному визнанні (або в подальшому), він також визначає ставки дисконту, зазначені в пунктах B72(б)-B72(г), із застосуванням пункту B13; і
- (б) якщо суб'єкт господарювання вирішить дезагрегувати фінансові доходи або витрати за страхуванням між сумами, включеними до прибутку або збитку, та сумами, включеними до іншого сукупного доходу, з застосуванням пунктів 88(б) або 89(б), то суб'єктові господарювання необхідно визначити кумулятивну суму фінансових доходів або витрат за страхуванням, які визнано в іншому сукупному доході на дату переходу, для застосування в майбутніх періодах пункту 91(а). Суб'єкт господарювання визначає таку кумулятивні суми:
 - (і) для страхових контрактів, для яких суб'єкт господарювання застосовуватиме методи систематичного розподілу, описані в пункті B131, - якщо суб'єкт господарювання застосовує пункт B13 для оцінювання ставок дисконту при первісному визнанні - з використанням ставок дисконту, які застосовувались на дату первісного визнання, також із застосуванням пункту B13;
 - (ii) для страхових контрактів, для яких суб'єкт господарювання застосовуватиме методи систематичного розподілу, описані в пункті B132, - на основі того, що припущення стосовно фінансового ризику, які застосовувались на дату первісного визнання, є припущеннями, що застосовуються на дату переходу, тобто прирівнює до нуля;
 - (iii) для страхових контрактів, для яких суб'єкт господарювання застосовуватиме методи систематичного розподілу, описані в пункті B133, - якщо суб'єкт господарювання застосовує пункт B13 для розрахунку ставок дисконту при первісному визнанні (або в подальшому) - з використанням ставок дисконту, які застосовувались на дату страхової вимоги, за подіями що сталися, також із застосуванням пункту B13; і
 - (iv) для страхових контрактів із умовами прямої участі, до яких застосовується пункт B134, як суму, що дорівнює кумулятивній сумі, визнаній в іншому сукупному доході за базовими статтями.

B19A Застосовуючи пункт B137, суб'єкт господарювання може вирішити не змінювати підхід до облікових оцінок, прийнятий у попередній проміжній фінансовій звітності. В обсязі, дозволеному пунктом B8, такий суб'єкт господарювання визначає на дату переходу суми, пов'язані з фінансовими доходами або витратами за страхуванням так, ніби він не складав проміжної фінансової звітності до дати переходу.

Підхід на основі справедливої вартості

B20 Для застосування підходу на основі справедливої вартості суб'єкт господарювання визначає контрактну сервісну маржу або компонент збитків за зобов'язанням на залишок покриття на дату переходу як різницю між справедливою вартістю групи страхових контрактів на таку дату та грошовими потоками виконання, оціненими на таку дату. При визначенні такої справедливої вартості суб'єкт господарювання не повинен застосовувати пункт 47 МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» (ознаки «на вимогу»).

B20A Для групи утримуваних контрактів перестрахування, до яких застосовуються пункти 66А–66Б (без необхідності дотримання умови, встановленої пунктом B119В) суб'єкт господарювання визначає компонент відшкодування збитку в активі на залишок покриття на дату переходу шляхом множення:

- (а) компоненту збитку за зобов'язанням на залишок покриття за базовими страховими контрактами на дату переходу (див. пункти B16 і B20); і
- (б) процентної частки вимог за базовими страховими контрактами, відшкодування якої суб'єкт господарювання очікує від групи утримуваних контрактів перестрахування.

B20Б Застосовуючи пункти 14–22, на дату переходу суб'єкт господарювання має право включити до обтяжливої групи страхових контрактів як обтяжливі страхові контракти, що покриваються групою утримуваних контрактів перестрахування, так і обтяжливі страхові контракти, не покриті групою утримуваних контрактів перестрахування. Для застосування в таких випадках пункту

B20А Суб'єкт господарювання використовує систематичну й раціональну основу розподілу для визначення частки компоненту збитку групи страхових контрактів, що стосується страхових контрактів, покритих групою утримуваних контрактів перестрахування.

B21 При застосуванні підходу на основі справедливої вартості суб'єкт господарювання має право застосувати пункт B22 для вирішення таких питань:

- (а) як визначити групи страхових контрактів із застосуванням пунктів 14–24;
- (б) чи відповідає страховий контракт визначенню страхового контракту з умовами прямої участі з застосуванням пунктів B101–B109; і
- (в) яким чином визначити дискреційні грошові потоки за страховими контрактами без умов прямої участі із застосуванням пунктів B98–B100; і
- (г) чи відповідає інвестиційний контракт визначенню інвестиційного контракту із умовами дискреційної участі у сфері застосування МСФЗ 17 із застосуванням пункту 71.

B22 Суб'єкт господарювання має право прийняти рішення про визначення питань, передбачених пунктом B21, із використанням:

- (а) обґрунтовано необхідної та підтвердженої інформації стосовно того, що суб'єкт господарювання визначив би з урахуванням умов контракту та ринкових умов на дату виникнення або первісного визнання, залежно від ситуації, або
- (б) обґрунтовано необхідної та підтвердженої інформації, доступної на дату переходу.

B22А Застосовуючи підхід на основі справедливої вартості, суб'єкт господарювання може прийняти рішення про класифікацію зобов'язання за страховими вимогами як зобов'язання щодо здійснення розрахунків за вимогами, що виникли до придбання страхового контракту шляхом передавання страхових контрактів, які не являють собою бізнесу, або шляхом об'єднання бізнесу у сфері застосування МСФЗ 3.

B23 При застосуванні підходу на основі справедливої вартості суб'єкт господарювання не зобов'язаний застосовувати пункт 22 й має право включати до групи контракти, випущені протягом більш ніж одного року. Суб'єкт господарювання виділяє групи, до яких включено лише контракти, випущені протягом одного року (або коротшого строку), лише в тому разі, якщо він має обґрунтовано необхідну та підтверджувану інформацію для того, щоб їх виділити. Незалежно від того, чи застосовує суб'єкт господарювання пункт 22, він має право визначити ставки дисконту на дату первісного визнання групи, зазначені в пунктах B72(б)-B72(г)(ii), та ставки дисконту на дату страхової вимоги, за подіями що сталися, зазначені в пункті B72(г)(iii) на дату переходу, замість ставок на дату первісного визнання або страхової вимоги, за подіями, що сталися.

B24 Якщо при застосуванні підходу на основі справедливої вартості суб'єкт господарювання вирішить дезагрегувати фінансові доходи або витрати за страхуванням між прибутком або збитком та іншим

сукупним доходом, то суб'єктові господарювання дозволяється визначити кумулятивну суму фінансових доходів або витрат за страхуванням, які визнано в іншому сукупному доході на дату переходу:

- (а) ретроспективно - але лише якщо він має потрібну для цього обґрунтовано необхідну та підтверджену інформацію; або
- (б) як нульову, якщо пункт (в) не застосовується; і
- (в) для страхових контрактів із умовами прямої участі, до яких застосовується пункт Б134, як суму, що дорівнює кумулятивній сумі, визнаній в іншому сукупному доході за базовими статтями.

Актив для аквізиційних грошових потоків

- B24A** Застосовуючи підхід на основі справедливої вартості до активу для аквізиційних грошових потоків (див. пункт В5Б(б)), на дату переходу суб'єкт господарювання визначає активу для аквізиційних грошових потоків у сумі, що дорівнює аквізиційним грошовим потокам, які суб'єкт господарювання здійснив би на дату переходу, для прав на одержання:
- (а) відшкодування аквізиційних грошових потоків за рахунок премій за страховими контрактами, випущеними до дати переходу, але не визнаними на дату переходу;
 - (б) майбутніх страхових контрактів, що є поновленнями страхових контрактів, визнаних на дату переходу, та страхових контрактів, описаних у пункті (а); і
 - (в) майбутніх страхових контрактів, крім зазначених у пункті (б), після дати переходу без повторної сплати аквізиційних грошових потоків, уже сплачених суб'єктом господарювання, що можуть бути віднесені безпосередньо на відповідний портфель страхових контрактів.
- B24Б** На дату переходу суб'єкт господарювання виключає з оцінки будь-яких груп страхових контрактів суму будь-якого активу для аквізиційних грошових потоків.

Порівняльна інформація

- B25** Незважаючи на посилання в пункті В2(б) на річний звітний період, який безпосередньо передує даті першого застосування, суб'єкт господарювання має також право подати відкориговану порівняльну інформацію з застосуванням МСФЗ 17 за будь-які попередні періоди подання, але не зобов'язаний робити цього. Якщо суб'єкт господарювання подає відкориговану порівняльну інформацію за будь-які попередні періоди, то слова «початок річного звітного періоду, що негайно передує даті першого застосування» у пункті В2(б) слід читати як «початок найбільш раннього періоду, за який подано відкориговану порівняльну інформацію».
- B26** Суб'єкт господарювання не зобов'язаний розкривати інформацію, передбачену пунктами 93-132, за будь-який період подання до початку річного звітного періоду, який безпосередньо передує даті першого застосування.
- B27** Якщо суб'єкт господарювання подає невідкориговану порівняльну інформацію та розкриває інформацію за будь-які попередні періоди, то він чітко ідентифікує інформацію, яка не піддавалась коригуванню, розкриває інформацію про те, що її було підготовлено на іншій основі, та роз'яснює таку основу.
- B28** Суб'єктові господарювання немає потреби розкривати неопубліковану раніше інформацію про динаміку страхових вимог, що мали місце більш ніж за п'ять років до закінчення першого річного звітного періоду, в якому він уперше застосовує МСФЗ 17. Водночас, якщо суб'єкт господарювання такої інформації не розкриває, він має розкрити цей факт.

Суб'єкти господарювання, що одночасно застосовують МСФЗ 17 і МСФЗ 9 уперше

- B28A** Суб'єктові господарювання, що одночасно застосовує МСФЗ 17 і МСФЗ 9 уперше, дозволяється застосовувати пункти В28Б–В28Г (накладення класифікацій) з метою подання порівняльної інформації про фінансовий актив, якщо перерахунок порівняльної інформації для такого фінансового активу для МСФЗ 9 не здійснювався. Перерахунок порівняльної інформації для фінансового активу для МСФЗ 9 не здійснюватиметься, якщо суб'єкт господарювання або вирішує не здійснювати перерахунок попередніх періодів (див. пункт 7.2.15 МСФЗ 9), або здійснює перерахунок попередніх періодів, але визнання фінансового активу протягом таких попередніх періодів було припинене (див. пункт 7.2.1 МСФЗ 9).

- B28Б Суб'єкт господарювання, що застосовує накладення класифікацій до фінансового активу, подає порівняльну інформацію так, ніби до такого фінансового активу було застосовано вимоги МСФЗ 9 до класифікації та оцінки. Суб'єкт господарювання використовує обґрунтовано необхідну та підтверджену інформацію, що доступна на дату переходу (див. пункт B2(б)), щоб визначити, як саме, згідно з очікуваннями суб'єкта господарювання, фінансовий актив буде класифіковано та оцінено при першому застосуванні МСФЗ 9 (суб'єкт господарювання може, наприклад, використати попередні оцінки, виконані з метою підготовки до першого застосування МСФЗ 9).
- B28В Застосовуючи накладення класифікацій до фінансового активу, суб'єкт господарювання не зобов'язаний застосовувати вимоги щодо зменшення корисності, встановлені розділом 5.5 МСФЗ 9. Якщо, на підставі класифікації, визначеної шляхом застосування пункту B28Б, встановлені розділом 5.5 МСФЗ 9 вимоги щодо зменшення корисності підлягали б застосуванню до фінансового активу, але суб'єкт господарювання цих вимог під час застосування накладення класифікацій не застосовує, суб'єкт господарювання продовжує подавати будь-яку суму, визнану стосовно зменшення корисності в попередньому періоді відповідно до МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». В іншому разі будь-які суми такого роду сторнуються.
- B28Г Будь-яка різниця між попередньою балансовою вартістю фінансового активу та його балансовою вартістю на дату переходу, що виникла внаслідок застосування пунктів B28Б–B28В, визнається в нерозподіленому прибутку на початок періоду (або, залежно від ситуації, в іншому компоненті власного капіталу) на дату переходу.
- B28Г Суб'єкт господарювання, що застосовує пункти B28Б–B28Г:
- (а) розкриває якісну інформацію, що дає користувачам фінансової звітності змогу зрозуміти:
 - (і) обсяг, у якому було застосоване накладення класифікацій (наприклад, чи було воно застосоване до всіх фінансових активів, визнання яких було припинене в порівняльному періоді);
 - (іі) чи було застосовано (а якщо так, то в якому обсязі) вимоги щодо зменшення корисності, викладені в розділі 5.5 МСФЗ 9 (див. пункт B28В);
 - (б) застосовує зазначені пункти тільки до порівняльної інформації за звітні періоди між датою переходу на МСФЗ 17 та датою першого застосування МСФЗ 17 (див. пункти B2 та B25); і
 - (в) застосовує на дату першого застосування МСФЗ 9 перехідні положення МСФЗ 9 (див. розділ 7.2 МСФЗ 9).

Зміна категорії фінансових активів

- B29 На дату першого застосування МСФЗ 17 суб'єкт господарювання, який застосовував МСФЗ 9 до річних звітних періодів до першого застосування МСФЗ 17:
- (а) має право переоцінити, чи задовольняє прийнятний фінансовий актив умові, встановленій пунктом 4.1.2(а) або пунктом 4.1.2А(а) МСФЗ 9. Фінансовий актив є прийнятним лише в тому разі, якщо фінансовий актив не утримується у зв'язку з діяльністю, що не має зв'язку з контрактами у сфері застосування МСФЗ 17. Прикладом фінансових активів, неприйнятних для переоцінки, є фінансові активи, які утримуються у зв'язку з банківською діяльністю, або фінансові активи, що утримуються у фондах, пов'язаних із інвестиційними контрактами, які перебувають поза сферою застосування МСФЗ 17.
 - (б) скасовує здійснене ним раніше призначення фінансового активу як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо умова, встановлена пунктом 4.1.5 МСФЗ 9, більше не виконується внаслідок застосування МСФЗ 17;
 - (в) має право призначити фінансовий актив як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо умова, встановлена пунктом 4.1.5 МСФЗ 9, виконується;
 - (г) має право призначити інвестицію в інструмент власного капіталу як таку, що оцінюється за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, із застосуванням пункту 5.7.5 МСФЗ 9;
 - (г) має право скасувати здійснене ним раніше призначення інвестиції в інструмент власного капіталу як такої, що оцінюється за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, з застосуванням пункту 5.7.5 МСФЗ 9.
- B30 Суб'єкт господарювання застосовує пункт B29 на підставі фактів і обставин, наявних на дату першого застосування МСФЗ 17. Суб'єкт господарювання застосовує зазначені призначення та класифікації ретроспективно. При цьому суб'єкт господарювання застосовує доречні перехідні вимоги МСФЗ 9. Датою першого застосування в цілях цього вважається дата першого застосування МСФЗ 17.
- B31 Суб'єкт господарювання, який застосовує пункт B29, не зобов'язаний здійснювати перерахунок за

попередні періоди для відображення зазначених змін у призначеннях або класифікаціях. Суб'єкт господарювання має право здійснити перерахунок за попередні періоди лише тоді, коли це є можливим без використання інформації, що стала відома пізніше. Якщо суб'єкт господарювання здійснює перерахунок за попередні періоди, то фінансова звітність після перерахунку має відображати всі вимоги МСФЗ 9 для фінансових активів, що зазнали вплив. Якщо суб'єкт господарювання перерахунок за попередні періоди не здійснює, то суб'єкт господарювання визнає в нерозподіленому прибутку на початок періоду (або, залежно від ситуації, в іншому компоненті власного капіталу) на дату першого застосування будь-яку різницю між:

- (а) попередньою балансовою вартістю цих фінансових активів; і
- (б) балансовою вартістю цих фінансових активів на дату першого застосування.

V32 При застосуванні суб'єктом господарювання пункту В29 він розкриває в такому річному звітному періоді для цих фінансових активів у розрізі класів таку інформацію:

- (а) якщо застосовується пункт В29(а) - свою основу для визначення прийнятних фінансових активів;
- (б) якщо застосовується будь-який із пунктів В29(а)-В29(г):
 - (і) категорію оцінки та балансову вартість фінансових активів, що зазнали вплив, визначену безпосередньо перед датою першого застосування МСФЗ 17; і
 - (іі) нову категорію оцінки та балансову вартість фінансових активів, що зазнали вплив, визначену після застосування пункту В29;
- (в) якщо застосовується пункт В29(б) – балансову вартість фінансових активів у звіті про фінансовий стан, які попередньо були призначені такими, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, з застосуванням пункту 4.1.5 МСФЗ 9, але більше не мають такого призначення.

V33 При застосуванні суб'єктом господарювання пункту В29 він розкриває в такому річному звітному періоді якісну інформацію, що має дати користувачам фінансової звітності змогу зрозуміти:

- (а) як він застосовував пункт В29 до фінансових активів, класифікація яких змінилась при першому застосуванні МСФЗ 17;
- (б) причини для здійснення чи скасування будь-якого призначення фінансових активів такими, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, із застосуванням пункту 4.1.5 МСФЗ 9; і
- (в) причин, через які суб'єкт господарювання дійшов інакших висновків під час нового оцінювання з застосуванням пунктів 4.1.2(а) або 4.1.2А(а) МСФЗ 9.

V33А До фінансового активу, визнання якого в період від дати переходу до дати першого застосування МСФЗ 17 було припинене, суб'єкт господарювання може застосовувати пункти В28Б–В28Г (накладення класифікацій) з метою подання порівняльної інформації так, ніби до такого активу застосовувався пункт В29. Такий суб'єкт господарювання адаптує вимоги пунктів В28Б–В28Г так, щоб накладення класифікацій ґрунтувалось на тому, до якої категорії буде призначено фінансовий актив з застосуванням пункту В29 на дату першого застосування МСФЗ 17 згідно з очікуваннями суб'єкта господарювання.

Скасування інших Стандартів МСФЗ

V34 МСФЗ 17 замінює собою та скасовує МСФЗ 4 «*Страхові контракти*» в редакції зі змінами від 2020 року.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1

Подання фінансової звітності

Мета

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

Сфера застосування

- 2 Суб'єкт господарювання повинен застосовувати цей Стандарт при підготовці та поданні фінансової звітності загального призначення відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).
- 3 Вимоги щодо визнання, оцінки та розкриття про конкретні операції та інші події визначаються в інших МСФЗ.
- 4 Цей Стандарт не поширюється на структуру та зміст скороченої проміжної фінансової звітності, складеної відповідно до МСБО 34 "Проміжна фінансова звітність". Проте на таку фінансову звітність поширюється дія пунктів 15–35. Цей Стандарт поширюється на всіх суб'єктів господарювання, включаючи тих, що подають консолідовану фінансову звітність відповідно до МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність", та тих, що подають окрему фінансову звітність відповідно до МСБО 27 "Окрема фінансова звітність".
- 5 У цьому Стандарті використовується термінологія, яка є доречною для суб'єктів господарювання, що мають за мету отримання прибутку, включаючи суб'єктів господарювання у державному секторі. Якщо суб'єкти господарювання у приватному чи державному секторі, метою діяльності яких не є отримання прибутку, застосовують цей Стандарт, у них може виникнути необхідність змінити назви, що застосовуються для певних рядків у фінансовій звітності та для самих фінансових звітів.
- 6 Так само у суб'єктів господарювання, які не мають власного капіталу, як визначено в МСБО 32 "Фінансові інструменти: подання" (наприклад, деякі взаємні фонди), та у суб'єктів господарювання, пайовий капітал яких не є власним капіталом (наприклад, деякі кооперативні суб'єкти господарювання), може виникнути необхідність адаптувати подання у фінансовій звітності інформації про частки членів або учасників господарських одиниць.

Визначення

- 7 Терміни, які використовуються в цьому Стандарті, мають такі значення:

Облікові політики визначені у пункті 5 МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки", і цей термін використовується у цьому Стандарті з таким же значенням.

Фінансова звітність загального призначення ("фінансова звітність") – це така фінансова звітність, яка має на меті задовольнити потреби користувачів, які не можуть вимагати від суб'єкта господарювання скласти звітність з урахуванням їхніх певних інформаційних потреб.

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

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

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

¹ Визначення МСФЗ змінено після зміни назв, введеної переглянутою Конституцією Фонду МСФЗ у 2010 році.

МСБО 1

Суттєвий:

Інформація є суттєвою, якщо від її пропуску, викривлення або приховування можна обґрунтовано очікувати вплив на рішення, які приймають основні користувачі фінансової звітності загального призначення, складеної на основі тієї фінансової звітності, яка надає фінансову інформацію про конкретну звітність суб'єкта господарювання.

Суттєвість залежить від характеру та величини інформації, чи обох. Суб'єкт господарювання оцінює, чи є інформація, індивідуальна або поєднана з іншою інформацією, суттєвою у контексті його фінансової звітності в цілому.

Інформація є прихованою, якщо вона передана таким чином, що вона мала б подібний результат для основних користувачів фінансової звітності як при пропуску або викривленні такої інформації. Далі наведено приклади обставин, які можуть призвести до приховування суттєвої інформації:

- а) інформація стосовно суттєвої статті, операції або іншої події розкрита у фінансовій звітності, але застосована мова є неясною або незрозумілою;
- б) інформація стосовно суттєвої статті, операції або іншої події розкидана по всій фінансовій звітності;
- в) різні статті, операції або інші події невідповідно об'єднано;
- г) подібні статті, операції або інші події невідповідно розподілено; та
- ґ) зрозумілість фінансової звітності зменшено як результат того, що суттєва інформація прихована несуттєвою інформацією у тій мірі, що основний користувач не в змозі визначити, яка інформація є суттєвою.

Оцінка того, чи інформація може бути обґрунтовано очікуваною, щоб впливати на рішення, прийняті основними користувачами фінансової звітності загального призначення конкретного суб'єкта господарювання, що звітує, вимагає від суб'єкта господарювання розглянути характеристики таких користувачів з одночасним урахуванням власних обставин суб'єкта господарювання.

Багато існуючих та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів не можуть вимагати від суб'єкта господарювання, що звітує, надавати інформацію безпосередньо їм, та обов'язково повинні покладатись на фінансову звітність загального призначення щодо більшості фінансової інформації, яка їм потрібна. Отже, вони є основними користувачами, кому фінансова звітність загального призначення спрямована. Фінансова звітність складена для користувачів, які мають достатні знання у сфері бізнесу та економічної діяльності, та які ретельно переглядають та аналізують цю інформацію. Іноді навіть у добре інформованих та ретельних користувачів може виникнути потреба звернутись по допомогу до консультанта, щоб зрозуміти інформацію про складні економічні явища.

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

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

Компонентами іншого сукупного доходу є:

- а) зміни в дооцінці (див. МСБО 16 "*Основні засоби*" та МСБО 38 "*Нематеріальні активи*");
- б) переоцінки програмам з визначеними виплатами (див. МСБО 19 "*Виплати працівникам*");
- в) прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці (див. МСБО 21 "*Вплив змін валютних курсів*");
- г) прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, призначені за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 5.7.5 МСФЗ 9 "*Фінансові інструменти*";
- га) прибутки та збитки від фінансових активів, оцінених за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 4.1.2А МСФЗ 9;
- г) ефективна частка прибутків та збитків за інструментами хеджування при хеджуванні грошових потоків і прибутків та збитків від інструментів хеджування, які хеджують

інвестиції в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю через інший сукупний дохід згідно з пунктом 5.7.5 МСФЗ 9 (див. розділ 6 МСФЗ 9);

- д) для окремих зобов'язань, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, величина зміни справедливої вартості, що відноситься до змін кредитного ризику за зобов'язанням (див. пункт 5.7.7 МСФЗ 9);
- е) зміни часової вартості опціонів під час відокремлення внутрішньої вартості та часової вартості опціонного контракту з призначенням інструментом хеджування лише змін внутрішньої вартості (див. розділ 6 МСФЗ 9);
- є) зміни вартості форвардних елементів форвардних контрактів під час відокремлення форвардного елемента та спотового елемента форвардного контракту з призначенням інструментом хеджування лише змін спотового елемента та змін вартості базисного валютного спреду фінансового інструмента під час його виключення з призначення такого фінансового інструмента інструментом хеджування (див. розділ 6 МСФЗ 9);
- ж) фінансові доходи або витрати за страхуванням від випущених контрактів у сфері застосування МСФЗ 17 "*Страхові контракти*", виключені з прибутку або збитку, якщо сукупний фінансовий дохід або витрати за страхуванням дезагреговано із включенням до прибутку або збитку суми, визначеної шляхом систематичного розподілу із застосуванням пункту 88 (б) МСФЗ 17, або суми, яка усуває неузгодженості обліку з доходом або витратами, що виникає за базовими статтями із застосуванням пункту 89 (б) МСФЗ 17; та
- з) фінансові доходи або фінансові витрати за утримуваними контрактами з перестрашування, виключені з прибутку або збитку, якщо сукупний фінансовий дохід або витрати за перестрашуванням дезагреговано із включенням до прибутку або збитку суми, визначеної шляхом систематичного розподілу із застосуванням пункту 88 (б) МСФЗ 17.

Власники – держателі інструментів, класифікованих як власний капітал.

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

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

Загальний сукупний дохід – це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, за винятком змін, які є наслідком операцій з власниками, що діють згідно з їхніми повноваженнями як власників.

Загальний сукупний дохід включає всі компоненти "прибутку або збитку" та "іншого сукупного доходу".

- 8 Хоча в цьому Стандарті використовуються терміни "інший сукупний дохід", "прибуток або збиток" та "загальний сукупний дохід", суб'єкт господарювання може використовувати інші терміни для опису результатів діяльності, поки їхні значення зрозумілі. Наприклад, для опису прибутку або збитку суб'єкт господарювання може використовувати термін "чистий прибуток".
- 8А Терміни, зазначені далі, описані в МСБО 32 "*Фінансові інструменти: подання*" і вживаються у цьому стандарті зі значенням, вказаним у МСБО 32:
 - а) фінансовий інструмент з правом дострокового погашення, класифікований як інструмент власного капіталу (описаний в пунктах 16А та 16Б МСБО 32);
 - б) інструмент, який накладає на суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання лише при ліквідації і класифікується як інструмент власного капіталу (описаний в пунктах 16В та 16Г МСБО 32).

Фінансова звітність

Призначення фінансової звітності

- 9 Фінансова звітність є структурованим відображенням фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень. Фінансова

МСБО 1

звітність також демонструє результати того, як управлінський персонал суб'єктів господарювання розпоряджається ввіреними йому ресурсами. Для досягнення цієї мети фінансова звітність надає таку інформацію про суб'єкта господарювання:

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

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

Повний комплект фінансової звітності

10 Повний комплект фінансової звітності включає:

- а) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- б) звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за період;
- в) звіт про зміни у власному капіталі за період;
- г) звіт про рух грошових коштів за період;
- г) примітки, що містять суттєву інформацію про облікову політику та інші пояснення;
- га) порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду, як визначено в пунктах 38 та 38А; та
- д) звіт про фінансовий стан на початок найбільш раннього порівняльного попереднього періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він перекласифікує статті своєї фінансової звітності відповідно до пунктів 40А–40Г.

Суб'єкт господарювання може використовувати інші назви для звітів, аніж ті, що використовуються у цьому Стандарті. Наприклад, суб'єкт господарювання може використовувати назву "звіт про сукупний дохід" замість назви "звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід".

10А Суб'єкт господарювання може подавати єдиний звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, у якому прибутки або збитки та інший сукупний дохід подаються у двох розділах. Розділи слід подавати разом, причому першим має бути розділ прибутків або збитків, а відразу після нього – розділ іншого сукупного доходу. Суб'єкт господарювання може подавати розділ прибутків та збитків в окремому звіті про прибутки та збитки. У такому випадку окремий звіт про прибутки та збитки має безпосередньо передувати звітові, у якому подається сукупний дохід і який має розпочинатися з прибутку або збитку.

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

12 [Вилучено]

13 Окремо від фінансової звітності, багато суб'єктів господарювання подають фінансовий огляд, складений управлінським персоналом, з описом і поясненням основних характеристик фінансових результатів діяльності та фінансового стану суб'єкта господарювання, а також основних невизначеностей, які пов'язані з ним. Такий звіт може містити огляд:

- а) основних чинників і впливів, які визначають фінансові результати діяльності, у тому числі змін у середовищі, у якому діє суб'єкт господарювання, реакції суб'єкта господарювання на ці зміни та їхній вплив, опис політики суб'єкта господарювання щодо інвестицій для

- збереження та покращання фінансових результатів діяльності, включаючи політику щодо дивідендів;
- б) джерел фінансування суб'єкта господарювання та запланованого співвідношення його зобов'язань до власного капіталу; та
 - в) ресурсів суб'єкта господарювання, не визнаних у звіті про фінансовий стан відповідно до МСФЗ.
- 14 Окремо від фінансової звітності, багато суб'єктів господарювання подають висновки та інші документи (наприклад, екологічні звіти та звіти про додану вартість), особливо в тих галузях, де значущими є екологічні чинники і де робітники вважаються важливою групою користувачів. Звіти та інші документи, подані поза межами фінансової звітності, не входять до сфери застосування МСФЗ.

Загальні характеристики

Достовірне подання та відповідність МСФЗ

- 15 Фінансова звітність має достовірно подавати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання. Достовірне подання вимагає правдивого подання впливу операцій, інших подій та умов відповідно до визначень та критеріїв визнання для активів, зобов'язань, доходу та витрат, наведених у *Концептуальній основі фінансової звітності (Концептуальній основі)*. Передбачається, що в результаті застосування МСФЗ з розкриттям додаткової інформації (за потреби) буде досягнуто достовірне подання у фінансовій звітності.
- 16 Суб'єкт господарювання, фінансова звітність якого відповідає МСФЗ, має чітко та без будь-яких обмежень зазначати таку відповідність у примітках. Суб'єкт господарювання не повинен характеризувати фінансову звітність як таку, що відповідає МСФЗ, якщо вона не відповідає усім вимогам МСФЗ.
- 17 Фактично за всіх обставин суб'єкт господарювання досягає достовірного подання шляхом відповідності застосовним МСФЗ. Достовірне подання вимагає також від суб'єкта господарювання:
- а) обирати та застосовувати облікові політики відповідно до МСБО 8 *"Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"*. МСБО 8 наводить ієрархію авторитетних керівництв, які управлінський персонал враховує за відсутності МСФЗ, що застосовується до конкретної статті;
 - б) подавати інформацію (у тому числі облікові політики) так, щоб забезпечувати доречну, достовірну, зіставну та зрозумілу інформацію;
 - в) надавати розкриття додаткової інформації, коли відповідність конкретним вимогам МСФЗ є недостатньою для забезпечення спроможності користувачів зрозуміти вплив певних операцій, інших подій та умов на фінансовий стан та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання.
- 18 Суб'єкт господарювання не може виправити невідповідні облікові політики ні розкриттям інформації про застосовані облікові політики, ні примітками чи поясненнями.
- 19 За надзвичайно рідкісних обставин, коли управлінський персонал доходить висновку, що відповідність вимозі МСФЗ може настільки вводити в оману, що це суперечитиме меті фінансової звітності, зазначеній у *Концептуальній основі*, суб'єкт господарювання повинен відхилитися від такої вимоги так, як це описано у пункті 20, якщо відповідна регуляторна концептуальна основа вимагає (або іншим чином не забороняє) таке відхилення.
- 20 Якщо суб'єкт господарювання відхиляється від вимоги МСФЗ відповідно до пункту 19, він повинен розкривати таку інформацію:
- а) що відповідно до висновку управлінського персоналу фінансова звітність достовірно подає фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;
 - б) що він дотримувався всіх застосовуваних МСФЗ, окрім відхилення від певної вимоги для досягнення достовірного подання;

МСБО 1

- в) назву МСФЗ, від вимог якого відхилився суб'єкт господарювання, характер відхилення, у тому числі підхід, якого вимагав би цей МСФЗ, причину, через яку такий підхід був би настільки оманливий за цих обставин, що суперечив би меті фінансової звітності, зазначеній у Концептуальній основі, та прийнятий підхід; та
- г) за кожний поданий період – фінансовий вплив відхилення на кожну статтю у фінансовій звітності, яку слід було б подати відповідно до вимоги.
- 21 Якщо суб'єкт господарювання відхилився від вимоги МСФЗ в попередньому періоді і таке відхилення впливає на суми, визнані у фінансовій звітності за поточний період, то він має розкрити інформацію, зазначену в пункті 20 в) та г).
- 22 Пункт 21 застосовується, наприклад, якщо суб'єкт господарювання відхилився в попередньому періоді від вимоги МСФЗ щодо оцінки активів або зобов'язань і таке відхилення впливає на оцінку зміни активів та зобов'язань, визнаних у фінансовій звітності поточного періоду.
- 23 За надзвичайно рідкісних обставин, коли управлінський персонал доходить висновку, що відповідність вимозі МСФЗ може настільки вводити в оману, що це суперечитиме меті фінансової звітності, зазначеній у Концептуальній основі, але прийнятна регуляторна концептуальна основа забороняє відхилення від вимоги, суб'єктові господарювання слід, наскільки можливо, зменшити виявлені оманливі аспекти дотримання відповідності, розкриваючи таку інформацію:
- а) назву такого МСФЗ, характер відхилення та причину, через яку управлінський персонал дійшов висновку, що дотримання відповідності такій вимозі є настільки оманливим (за цих обставин), що суперечило б меті фінансової звітності, зазначеній у Концептуальній основі; та
- б) за кожний поданий період – коригування кожної статті у фінансовій звітності, які, за висновком управлінського персоналу, були б необхідні для досягнення достовірного подання.
- 24 Стосовно пунктів 19 – 23, пункт інформації суперечитиме меті фінансової звітності, якщо він не подає правдиво операції, інші події та умови, які він призначений відображати або, за обґрунтованим очікуванням, має відображати, а отже, ймовірно, буде впливати на економічні рішення, зроблені користувачами фінансової звітності. Оцінюючи, чи буде відповідність конкретній вимозі МСФЗ настільки оманливою, що суперечитиме меті фінансової звітності, зазначеній у Концептуальній основі, управлінський персонал розглядає:
- а) чому мета фінансової звітності не досягнута за конкретних обставин; та
- б) як саме обставини суб'єкта господарювання відрізняються від обставин інших суб'єктів господарювання, які дотримуються цієї вимоги. Якщо інші суб'єкти господарювання за подібних обставин дотримуються цієї вимоги, можна припустити, що відповідність суб'єкта господарювання вимозі не є настільки оманливою, що вона суперечитиме меті фінансової звітності, зазначеній у Концептуальній основі.

Безперервність

- 25 Складаючи фінансову звітність, управлінський персонал повинен оцінювати здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Суб'єкт господарювання складає фінансову звітність на основі безперервності, якщо тільки управлінський персонал не має намірів ліквідувати суб'єкта господарювання чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам. Якщо під час оцінювання управлінський персонал знає про суттєві невизначеності, пов'язані з подіями чи умовами, які можуть спричинити значущий сумнів щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність на безперервній основі, суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про такі невизначеності. Якщо суб'єкт господарювання не складає фінансову звітність на основі припущення безперервності, він повинен розкрити інформацію про цей факт разом з основою, на якій він склав фінансову звітність, та з причинами, через які діяльність суб'єкта господарювання не розглядається як безперервна.
- 26 Оцінюючи доречність припущення про безперервність, управлінський персонал бере до уваги всю наявну інформацію щодо майбутнього – щонайменше на 12 місяців з кінця звітного періоду, але не обмежуючись цим періодом. У кожному випадку детальність розгляду залежить від конкретних фактів. Якщо суб'єкт господарювання в минулому послідовно демонстрував прибуткові результати

діяльності і має відкритий доступ до фінансових ресурсів, то суб'єкт господарювання може без детального аналізу дійти висновку про доречність безперервності як облікової основи. В інших випадках управлінський персонал, перш ніж упевнитися в доречності застосування припущення безперервності, має розглянути ряд чинників, які стосуються поточної та очікуваної прибутковості, графіки сплати боргів і потенційні джерела відновлюваного фінансування.

Принцип нарахування в бухгалтерському обліку

- 27 **Суб'єкт господарювання складає свою фінансову звітність (крім інформації про рух грошових коштів) за принципом нарахування.**
- 28 Якщо застосовується принцип нарахування в бухгалтерському обліку, суб'єкт господарювання визнає такі статті як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати (елементи фінансової звітності) тоді, коли вони відповідають визначенням та критеріям визнання для цих елементів у *Концептуальній основі*.

Суттєвість та агрегування

- 29 **Суб'єкт господарювання подає окремо кожний суттєвий клас подібних статей. Суб'єкт господарювання подає окремо статті відмінного характеру або функції, крім випадків, коли вони є несуттєвими.**
- 30 Фінансова звітність є результатом обробки великої кількості операцій або інших подій, які об'єднують у класи згідно з їх характером чи функцією. Заключним етапом у процесі агрегування та класифікації є подання стислих і класифікованих даних, які формують рядки у фінансовій звітності. Якщо окремий рядок не є індивідуально суттєвим, його об'єднують з іншими статтями або у цих звітах або в примітках. Стаття, яка не є достатньо суттєвою, щоб було виправданим окреме її подання у фінансових звітах, може, однак, бути достатньо суттєвою для того, щоб подати її окремо в примітках.
- 30А Застосовуючи цей та інші МСФЗ, суб'єкт господарювання вирішує, беручи до уваги всі доречні факти та обставини, як він агрегуватиме інформацію у фінансовій звітності, яка включає примітки. Суб'єкт господарювання не повинен зменшувати зрозумілість своєї фінансової звітності, приховуючи суттєву інформацію за несуттєвою інформацією або об'єднуючи суттєві статті, різні за своєю природою або функціями.
- 31 Деякі МСФЗ визначають інформацію, яка повинна бути включена у фінансову звітність, що включає примітки. Суб'єкту господарювання не потрібно надавати конкретне розкриття, якого вимагає МСФЗ, якщо така інформація, що є результатом такого розкриття, є несуттєвою. Це справедливо навіть якщо МСФЗ містить перелік конкретних вимог або описує їх як мінімальні вимоги. Суб'єкт господарювання має також розглянути, чи надавати додаткові розкриття інформації, якщо виконання конкретних вимог МСФЗ недостатньо для того, щоб користувачі фінансової звітності могли зрозуміти вплив певних операцій, інших подій та умов на фінансовий стан та фінансові результати суб'єкта господарювання.

Згортання

- 32 **Суб'єкт господарювання не повинен згортати активи та зобов'язання або дохід і витрати, якщо тільки цього не вимагає або не дозволяє МСФЗ.**
- 33 Суб'єкт господарювання розкриває окремо активи і зобов'язання, а також дохід та витрати. Згортання у звіті (звітах) про прибутки та збитки та інший сукупний дохід або у звіті про фінансовий стан, крім випадків, коли згортання відображає сутність операції чи іншої події, зменшує спроможність користувачів розуміти операції, інші події та умови, що склалися, й оцінювати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання. Оцінювання активів із вирахуванням резервів (наприклад, резерв на знецінення запасів і сумнівну дебіторську заборгованість) не є згортанням.
- 34 МСФЗ 15 "*Дохід від договорів з клієнтами*" вимагає, щоб суб'єкт господарювання оцінював дохід від договорів з клієнтами сумою компенсації, на яку суб'єкт господарювання очікує мати право в обмін на передачу товарів та послуг. Наприклад, сума визнаного доходу від звичайної діяльності відображає будь-які торговельні знижки та дисконт на обсяг, які надаються суб'єктом господарювання. Суб'єкт господарювання під час своєї звичайної діяльності здійснює інші операції, що не створюють доходу від звичайної діяльності, але є супутніми стосовно основної діяльності, яка приносить дохід. Суб'єкт господарювання подає результати таких операцій тоді, коли таке подання відображає сутність

МСБО 1

операції чи іншої події шляхом зменшення будь-якого доходу на суму пов'язаних з ними витрат, які виникають при тій самій операції. Наприклад:

- а) суб'єкт господарювання подає прибутки та збитки, які виникають при вибутті непоточних активів (включаючи інвестиції та операційні активи), шляхом вирахування балансової вартості активу та пов'язаних з ним витрат на продаж із суми компенсації отриманих при вибутті; та
 - б) суб'єкт господарювання може подавати на нетто основі витрати, пов'язані із забезпеченням, які визнаються відповідно до МСБО 37 "*Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи*" і відшкодовуються за контрактною угодою з третьою стороною (наприклад, угода про гарантійні зобов'язання постачальника), із сумою відповідної компенсації.
- 35 Крім того, суб'єкт господарювання подає на нетто-основі прибутки та збитки, які виникають від групи подібних операцій, наприклад, прибутки та збитки від курсових різниць або прибутки та збитки від фінансових інструментів, утримуваних для продажу. Однак суб'єкт господарювання подає такі прибутки та збитки окремо, якщо вони є суттєвими.

Періодичність звітування

- 36 Суб'єкт господарювання подає повний комплект фінансової звітності (включаючи порівняльну інформацію) щонайменше щороку. Якщо суб'єкт господарювання змінює дату закінчення свого звітного періоду і подає фінансову звітність за період, довший або коротший, ніж один рік, то суб'єкт господарювання розкриває, додатково до періоду, який охоплюється фінансовою звітністю:
- а) причини використання довшого чи коротшого періоду; та
 - б) той факт, що суми, наведені у фінансовій звітності, не є повністю зіставними.
- 37 Як правило, суб'єкт господарювання послідовно складає фінансову звітність за період тривалістю в один рік. Однак з практичних причин деякі суб'єкти господарювання вважають за краще звітувати, наприклад, за період у 52 тижні. Цей Стандарт не виключає таку практику.

Порівняльна інформація

Мінімальна порівняльна інформація

- 38 Крім випадків, коли МСФЗ дозволяють чи вимагають інше, суб'єкт господарювання подає порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансовій звітності поточного періоду. Суб'єкт господарювання повинен включати порівняльну інформацію також в описову частину, якщо вона є доречною для розуміння фінансової звітності поточного періоду.
- 38А Суб'єкт господарювання подає, як мінімум, два звіти про фінансовий стан, два звіти про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, два окремі звіти про прибутки та збитки (якщо подаються), два звіти про рух грошових коштів та два звіти про зміни у власному капіталі та відповідні примітки.
- 38Б У деяких випадках описова інформація, наведена у фінансовій звітності за попередній період (періоди), лишається доречною у поточному періоді. Наприклад, суб'єкт господарювання розкриває у поточному періоді детальну інформацію про юридичний спір, результат якого був невизначений на кінець попереднього періоду і який досі не вирішений. Користувачі можуть мати користь від розкриття інформації про те, що невизначеність існувала на кінець попереднього періоду, та від розкриття інформації про те, які кроки були здійснені протягом періоду для вирішення невизначеності.

Додаткова порівняльна інформація

- 38В Суб'єкт господарювання може подавати порівняльну інформацію додатково до мінімальної порівняльної фінансової звітності, що вимагається МСФЗ, за умови, що така інформація складена відповідно до МСФЗ. Ця порівняльна інформація може складатися з одного або кількох звітів, зазначених в пункті 10, але вона не обов'язково повинна містити повний комплект фінансової звітності. У такому випадку суб'єкт господарювання має подавати відповідну інформацію, наведену у примітках до таких додаткових звітів.

38Г Наприклад, суб'єкт господарювання може подати третій звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (і, отже, охопити поточний період, попередній період та один додатковий порівняльний період). Проте від суб'єкта господарювання не вимагається подавати третій звіт про фінансовий стан, третій звіт про рух грошових коштів або третій звіт про зміни у власному капіталі (тобто додаткові порівняльні фінансові звіти). Від суб'єкта господарювання вимагається подавати у примітках до фінансової звітності, порівняльну інформацію, пов'язану з таким додатковим звітом про прибутки та збитки та інший сукупний дохід.

39–40 [Вилучено]

Зміна в обліковій політиці, ретроспективний перерахунок або перекласифікація

40А Суб'єкт господарювання подає третій звіт про фінансовий стан на початок попереднього періоду додатково до мінімальної порівняльної фінансової звітності, що вимагається у пункті 38А, якщо:

- а) він застосовує облікову політику ретроспективно, здійснює ретроспективний перерахунок статей у своїй фінансовій звітності або перекласифіковує статті у своїй фінансовій звітності; та
- б) ретроспективне застосування, ретроспективний перерахунок або перекласифікація мають суттєвий вплив на інформацію у звіті про фінансовий стан на початок попереднього періоду.

40Б За обставин, описаних у пункті 40А, суб'єкт господарювання подає три звіти про фінансовий стан на:

- а) кінець поточного періоду;
- б) кінець попереднього періоду; та
- в) початок попереднього періоду.

40В Якщо від суб'єкта господарювання вимагається подавати додатковий звіт про фінансовий стан відповідно до пункту 40А, то він повинен розкрити інформацію, що вимагається пунктами 41–44 та МСБО 8. Проте йому не обов'язково подавати відповідні примітки до звіту про фінансовий стан на початок попереднього періоду.

40Г Датою такого звіту про фінансовий стан на початок попереднього періоду має бути початок саме попереднього періоду, незалежно від того, чи містить фінансова звітність суб'єкта господарювання порівняльну інформацію для більш ранніх періодів (як дозволено в пункті 38В).

41 Якщо суб'єкт господарювання змінює подання або класифікацію статей у своїй фінансовій звітності, то він повинен перекласифікувати порівняльні суми, окрім випадків, коли перекласифікація є неможливою. Якщо суб'єкт господарювання перекласифіковує порівняльні суми, то він розкриває таку інформацію (у тому числі на початок попереднього періоду):

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

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

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

43 Підвищення зіставності інформації за різні періоди допомагає користувачам приймати економічні рішення, особливо завдяки можливості оцінювати тенденції у фінансовій інформації з метою прогнозування. За деяких обставин неможливо перекласифікувати порівняльну інформацію за певний попередній період для досягнення зіставності з поточним періодом. Наприклад, суб'єкт господарювання міг не зібрати дані у попередньому періоді (періодах) так, щоб це дозволило провести перекласифікацію, і неможливо відтворити відповідну інформацію.

44 МСБО 8 встановлює коригування порівняльної інформації, які потрібні, якщо суб'єкт господарювання змінює облікову політику або виправляє помилку.

МСБО 1

Послідовність подання

- 45 Суб'єкт господарювання зберігає подання та класифікацію статей у фінансовій звітності від одного періоду до іншого, якщо тільки:
- а) не є очевидним (внаслідок значущої зміни в характері операцій суб'єкта господарювання або огляду його фінансової звітності), що інше подання чи інша класифікація будуть більш доречними з урахуванням критеріїв щодо обрання та застосування облікових політик у МСБО 8; або
 - б) МСФЗ не вимагає зміни в поданні.
- 46 Наприклад, значуще придбання чи вибуття або огляд подання фінансової звітності може вказувати на необхідність подавати фінансову звітність в інший спосіб. Суб'єкт господарювання змінює подання своєї фінансової звітності, тільки якщо змінене подання надає інформацію, яка є достовірною та більш доречною для користувачів фінансової звітності, і швидше за все переглянута структура зберігатиметься й надалі, що не порушуватиме зіставності інформації. Вносячи такі зміни у подання, суб'єкт господарювання перекласифікує порівняльну інформацію відповідно до пунктів 41 і 42.

Структура та зміст

Вступ

- 47 Цей Стандарт вимагає розкриття певної інформації у звіті про фінансовий стан або у звіті (звітах) про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, або у звіті про зміни у власному капіталі та вимагає розкриття інших рядків або у цих звітах, або у примітках. МСБО 7 "*Звіт про рух грошових коштів*" встановлює вимоги до подання інформації про рух грошових коштів.
- 48 У цьому Стандарті іноді вживається термін "розкриття інформації" в широкому значенні, що охоплює статті, подані у фінансовій звітності. Розкриття інформації вимагаються також іншими МСФЗ. Якщо в цьому Стандарті або в іншому МСФЗ не визначено протилежне, такі розкриття інформації можуть бути зроблені у фінансовій звітності.

Ідентифікація фінансової звітності

- 49 Суб'єкт господарювання чітко ідентифікує фінансову звітність та відокремлює її від іншої інформації в тому самому опублікованому документі.
- 50 МСФЗ застосовуються виключно до фінансової звітності, і не обов'язково до іншої інформації, яка подається в річному звіті, документах, що подаються до регуляторних органів або в іншому документі. Тому важливо, щоб користувачі могли відрізнити інформацію, складену при застосуванні МСФЗ, від іншої інформації, яка може бути корисною для користувачів, але не є предметом цих вимог.
- 51 Суб'єкт господарювання чітко ідентифікує кожний фінансовий звіт і примітки. Крім того, суб'єкт господарювання виділяє вказану далі інформацію і повторює її, якщо це потрібно для належного розуміння поданої інформації:
- а) назву суб'єкта господарювання, що звітує, або інші способи ідентифікації та будь-які зміни в цій інформації порівняно з кінцем попереднього звітного періоду;
 - б) ця фінансова звітність стосується одного суб'єкта господарювання чи групи суб'єктів господарювання;
 - в) дату кінця звітного періоду або періоду, охопленого комплектом фінансової звітності та примітками;
 - г) валюту подання, як визначає МСБО 21; та
 - г) рівень округлення, використаний при поданні сум у фінансовій звітності.
- 52 Суб'єкт господарювання задовольняє вимоги у пункті 51 шляхом подання відповідних заголовків сторінок, звітів, приміток, стовпчиків тощо. Для визначення кращого способу подання такої інформації потрібне судження. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання подає фінансову звітність в електронній формі, окремі сторінки не завжди використовуються; тоді суб'єкт господарювання подає

зазначені вище заголовки для забезпечення можливості розуміння інформації, включеної у фінансову звітність.

- 53 Суб'єкт господарювання часто робить фінансові звіти більш зрозумілими, подаючи інформацію в тисячах або мільйонах одиниць валюти подання. Це прийнятно, якщо суб'єкт господарювання розкриває рівень округлення і не пропускає суттєву інформацію.

Звіт про фінансовий стан

Інформація, яка має бути подана у звіті про фінансовий стан

- 54 Звіт про фінансовий стан повинен включати рядки, що подають такі суми:
- а) основні засоби;
 - б) інвестиційна нерухомість;
 - в) нематеріальні активи;
 - г) фінансові активи (за винятком сум, зазначених в г), є) та ж));
 - га) портфелі контрактів у сфері застосування МСФЗ 17, що є активами, дезагрегованими згідно з вимогами пункту 78 МСФЗ 17;
 - г) інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі;
 - д) біологічні активи у сфері застосування МСБО 41 "Сільське господарство";
 - е) запаси;
 - є) торговельна та інша дебіторська заборгованість;
 - ж) грошові кошти та їх еквіваленти;
 - з) загальна сума активів, класифікованих як утримувані для продажу, та активи, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність";
 - и) торговельна та інша кредиторська заборгованість;
 - і) забезпечення;
 - ї) фінансові зобов'язання (за винятком сум, зазначених в и) та і));
 - іа) портфелі контрактів у сфері застосування МСФЗ 17, що є зобов'язаннями, дезагрегованими згідно з вимогами пункту 78 МСФЗ 17;
 - й) зобов'язання та активи щодо поточного податку, як визначено в МСБО 12 "Податки на прибуток";
 - к) відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, як визначено в МСБО 12;
 - л) зобов'язання, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5;
 - м) частки участі, що не забезпечують контролю, представлені у власному капіталі; та
 - н) випущений капітал і резерви, що відносяться до власників материнського підприємства.
- 55 Суб'єкт господарювання подає додаткові рядки (у тому числі дезагрегуючи рядки, перелічені у пункті 54), заголовки та проміжні підсумки у звіті про фінансовий стан, коли таке подання є доречним для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання.
- 55А Якщо суб'єкт господарювання подає проміжні підсумки відповідно до пункту 55, то такі проміжні підсумки мають:
- а) складатися з рядків, які є сумою величин, визнаних та оцінених відповідно до МСФЗ;
 - б) бути подані та позначені у такий спосіб, щоб рядки, які є проміжними підсумками, були чіткими і зрозумілими;

МСБО 1

- в) бути послідовними з періоду в період, відповідно до пункту 45; та
 - г) не відображатися з більшою значимістю, ніж проміжні підсумки та підсумки, яких вимагають МСФЗ для звіту про фінансовий стан.
- 56 Якщо суб'єкт господарювання подає поточні та непоточні активи, а також поточні та непоточні зобов'язання як окремі класифікації у своєму звіті про фінансовий стан, він не повинен класифікувати відстрочені податкові активи (зобов'язання) як поточні активи (зобов'язання).**
- 57 Цей Стандарт не визначає порядок чи формат, у якому суб'єкт господарювання подає статті. У пункті 54 просто перелічені статті, які достатньо різні за своїм характером чи функцією і тому заслуговують окремого подання у звіті про фінансовий стан. На додаток:
- а) рядки включаються, якщо розмір, характер або функція статті чи агрегування подібних статей є такими, що їх окреме подання доречно для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання;
 - б) використані описи та порядок наведення статей або агрегування подібних статей можна змінювати згідно з характером суб'єкта господарювання та його операціями, щоб надати інформацію, яка є доречною для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання. Наприклад, фінансова установа може змінити зазначені вище описи з метою надання інформації, яка відповідає діяльності фінансової установи.
- 58 Суб'єкт господарювання здійснює судження щодо того, чи подавати окремо додаткові статті, на основі оцінки:
- а) характеру і ліквідності активів;
 - б) функції активів у межах суб'єкта господарювання; та
 - в) сум, характеру та строків зобов'язань.
- 59 Застосування різних основ оцінки для різних класів активів передбачає, що їх характер або функція відрізняються, а тому суб'єкт господарювання подає їх у вигляді окремих рядків. Наприклад, різні класи основних засобів можна обліковувати за собівартістю або за переоціненою вартістю відповідно до МСБО 16.

Розмежування на поточні та непоточні

- 60 Суб'єкт господарювання подає поточні та непоточні активи й поточні та непоточні зобов'язання як окремі класифікації у своєму звіті про фінансовий стан відповідно до пунктів 66–76Б, за винятком випадків, коли подання, що базується на ліквідності, надає інформацію, що є достовірною та більш доречною. У разі застосування такого винятку суб'єкт господарювання подає всі активи та зобов'язання у порядку їхньої ліквідності.**
- 61 Незалежно від прийнятого методу подання, суб'єкт господарювання розкриває суму, що очікується до відшкодування або погашення через більш ніж дванадцять місяців, для кожного рядка активів та зобов'язань, яка об'єднує суми, що очікуються до відшкодування або погашення протягом:**
- а) не більше дванадцяти місяців після звітного періоду, та
 - б) через більш ніж дванадцять місяців після звітного періоду.
- 62 Якщо суб'єкт господарювання постачає товари або послуги в межах операційного циклу, який можна чітко визначити, окрема класифікація на поточні та непоточні активи та зобов'язання у звіті про фінансовий стан дає корисну інформацію шляхом відокремлення чистих активів, які постійно обертаються у вигляді робочого капіталу, від тих активів, які використовуються в довгострокових операціях суб'єкта господарювання. Це також виділяє активи, які, за очікуванням, будуть реалізовані протягом поточного операційного циклу, та зобов'язання, які мають бути погашені протягом того самого періоду.
- 63 Для деяких суб'єктів господарювання (таких як фінансові установи) подання активів та зобов'язань у порядку зростання чи зменшення ліквідності надає інформацію, що є достовірною та більш доречною, ніж подання на основі поточні / непоточні, оскільки суб'єкт господарювання не постачає товари або послуги в межах операційного циклу, який можна чітко визначити.

- 64 При застосуванні пункту 60, суб'єктові господарювання дозволяється подавати деякі з його активів та зобов'язань, застосовуючи класифікацію на поточні / непоточні, а інші в порядку ліквідності, коли це забезпечує достовірну та більш доречну інформацію. Потреба у змішаній основі подання може виникати, якщо суб'єкт господарювання здійснює різні види діяльності.
- 65 Інформація про очікувані дати реалізації активів та зобов'язань є корисною при оцінці ліквідності та платоспроможності суб'єкта господарювання. МСФЗ 7 "Фінансові інструменти: розкриття інформації" вимагає розкривати інформацію про дати погашення фінансових активів та фінансових зобов'язань. Фінансові активи включають торговельну та іншу дебіторську заборгованість, а фінансові зобов'язання включають торговельну та іншу кредиторську заборгованість. Інформація про очікувану дату відшкодування немонетарних активів, таких як запаси, та про очікувану дату погашення зобов'язань, таких як забезпечення, є також корисною, незважаючи на те, чи класифіковано активи та зобов'язання на поточні та непоточні. Наприклад, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про суму запасів, які, за очікуванням, будуть відшкодовані через понад дванадцять місяців після звітного періоду.

Поточні активи

- 66 Суб'єкт господарювання повинен класифікувати актив як поточний, якщо:
- він сподівається реалізувати цей актив або має намір продати чи спожити його у своєму звичайному операційному циклі;
 - він утримує актив в основному з метою продажу;
 - він сподівається реалізувати актив протягом дванадцяти місяців після звітного періоду; або
 - актив є грошовими коштами чи еквівалентами грошових коштів (як визначено у МСБО 7), якщо немає обмежень щодо обміну чи використання цього активу для погашення зобов'язання щонайменше протягом дванадцяти місяців після звітного періоду.

Усі інші активи суб'єкту господарювання слід класифікувати як непоточні.

- 67 У цьому Стандарті вживається термін "непоточний", що включає матеріальні, нематеріальні та фінансові активи довгострокового характеру. Стандарт не забороняє використання альтернативних визначень, якщо їх значення є зрозумілим.
- 68 Операційний цикл суб'єкта господарювання – це час між придбанням активів для переробки та реалізацією їх у грошові кошти або еквіваленти грошових коштів. Якщо звичайний операційний цикл не можна чітко ідентифікувати, то припускається, що його тривалість дорівнює дванадцяти місяцям. Поточні активи складаються з активів (таких як запаси та торговельна дебіторська заборгованість), які продаються, споживаються чи реалізуються як частина звичайного операційного циклу, навіть якщо не очікується, що вони будуть реалізовані протягом дванадцяти місяців після кінця звітного періоду. Поточні активи складаються також з активів, утримуваних в основному з метою продажу (приклади включають деякі фінансові активи, що відповідають визначенню утримуваних для продажу, наведеному в МСФЗ 9), та поточної частини непоточних фінансових активів.

Поточні зобов'язання

- 69 Суб'єкт господарювання класифікує зобов'язання як поточне, якщо:
- він сподівається погасити це зобов'язання в ході свого звичайного операційного циклу;
 - він утримує це зобов'язання в основному з метою продажу;
 - зобов'язання підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців після звітного періоду;
 - він не має права на кінець звітного періоду відстрочити погашення зобов'язання щонайменше на дванадцять місяців після звітного періоду.

Усі інші зобов'язання суб'єкту господарювання слід класифікувати як непоточні.

МСБО 1

Звичайний операційний цикл (пункт 69(а))

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

Утримувані в основному з метою продажу (пункт 69(б) або такі, що підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців (пункт 69(в))

- 71 Інші поточні зобов'язання не погашаються як частина звичайного операційного циклу, а підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після звітної періоду або утримуються в основному з метою продажу. Це, наприклад, деякі фінансові зобов'язання, що відповідають визначенню утримуваних для продажу, наведеному в МСФЗ 9, банківські овердрафти та поточна частина непоточних фінансових зобов'язань, дивіденди до сплати, податки на прибуток та інша неторговельна кредиторська заборгованість. Фінансові зобов'язання, що забезпечують фінансування на довгостроковій основі (тобто вони не є частиною робочого капіталу, що використовується у звичайному операційному циклі суб'єкта господарювання) і не підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після завершення звітної періоду, є непоточними зобов'язаннями, на які поширюються вимоги пунктів 72А – 75.
- 72 Суб'єкт господарювання класифікує свої фінансові зобов'язання як поточні, якщо вони підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після звітної періоду, навіть якщо:
- початковий строк був періодом, довшим за дванадцять місяців; та
 - угоду про рефінансування або зміну графіка платежів на довгостроковій основі здійснено після звітної періоду та до затвердження фінансової звітності до випуску.

Право відстрочити погашення щонайменше на дванадцять місяців (пункт 69(г))

- 72А Право суб'єкта господарювання відстрочити погашення зобов'язання щонайменше на дванадцять місяців після звітної періоду повинне мати суть та, як показано у пунктах 72Б-75, повинно існувати на кінець звітної періоду.
- 72Б Право суб'єкта господарювання відстрочити погашення зобов'язання, що виникає за кредитною угодою, щонайменше на дванадцять місяців після завершення звітної періоду може бути обумовлене виконанням суб'єктом господарювання умов, визначених такою кредитною угодою (далі – “спеціальні умови”). З метою застосування пункту 69(г) такі спеціальні умови:
- впливають на те, чи існує таке право на кінець звітної періоду – як проілюстровано в пунктах 74-75 – якщо від суб'єкта господарювання вимагається виконувати спеціальну умову на кінець звітної періоду або раніше. Така спеціальна умова впливає на те, чи існує відповідне право на кінець звітної періоду, навіть якщо виконання цієї спеціальної умови оцінюється лише після завершення звітної періоду (наприклад, спеціальна умова ґрунтується на фінансовому стані суб'єкта господарювання на кінець звітної періоду, але оцінюється на предмет її виконання лише після завершення звітної періоду);
 - не впливають на те, чи існує відповідне право на кінець звітної періоду, якщо від суб'єкта господарювання вимагається виконувати спеціальну умову лише після завершення звітної періоду (наприклад, спеціальна умова ґрунтується на фінансовому стані суб'єкта господарювання шість місяців після завершення звітної періоду).

- 73 Якщо суб'єкт господарювання має право на кінець звітної періоду перенести зобов'язання щонайменше на дванадцять місяців після звітної періоду згідно з існуючою кредитною угодою, він класифікує зобов'язання як непоточне, навіть якщо інакше строк його сплати настає протягом коротшого періоду. Якщо суб'єкт господарювання не має такого права, то він не розглядає можливість рефінансування зобов'язання та класифікує це зобов'язання як поточне.

- 74 Якщо суб'єкт господарювання порушує спеціальну умову довгострокової кредитної угоди на кінець звітної періоду або раніше, внаслідок чого зобов'язання підлягає сплаті за вимогою, зобов'язання

класифікується як поточне, навіть якщо кредитор погодився (після звітного періоду і до затвердження фінансової звітності до випуску) не вимагати платежу внаслідок порушення. Суб'єкт господарювання класифікує зобов'язання як поточне, тому що на кінець звітного періоду він не має права відстрочити погашення зобов'язання щонайменше на дванадцять місяців після цієї дати.

- 75 Проте зобов'язання класифікується як непоточне, якщо кредитор до настання кінця звітного періоду погодився надати пільговий період, що закінчується щонайменше через дванадцять місяців після звітного періоду, протягом якого суб'єкт господарювання може виправити порушення та протягом якого кредитор не може вимагати негайного повернення.
- 75A На класифікацію зобов'язання не впливає ймовірність того, що суб'єкт господарювання скористається своїм правом відстрочити погашення зобов'язання щонайменше на дванадцять місяців після звітного періоду. Якщо зобов'язання відповідає критеріям, зазначеним у пункті 69, для класифікації як непоточного, то воно класифікується як непоточне, навіть якщо управлінський персонал має намір або очікує, що суб'єкт господарювання погасить зобов'язання протягом дванадцяти місяців після звітного періоду, або навіть якщо суб'єкт господарювання погасить зобов'язання у періоді між кінцем звітного періоду та датою затвердження фінансової звітності до випуску. Однак за будь-якої з цих обставин суб'єктові господарювання може знадобитися розкрити інформацію про терміни погашення, щоб дозволити користувачам його фінансової звітності зрозуміти вплив зобов'язання на фінансовий стан суб'єкта господарювання (див. пункти 17(в) та 76(г)).
- 76 Якщо наведені далі події відбуваються у періоді між кінцем звітного періоду та датою затвердження фінансової звітності до випуску, ці події кваліфікуються для розкриття інформації як події, які не коригують, відповідно до МСБО 10 *“Події після звітного періоду”*:
- а) рефінансування на довгостроковій основі зобов'язання, класифікованого як поточне (див. пункт 72);
 - б) усунення порушення довгострокової угоди про позику, класифікованої як поточна (див. пункт 74);
 - в) надання позикодавцем пільгового періоду для усунення порушення довгострокової угоди про позику, класифікованої як поточна (див. пункт 75); та
 - г) погашення зобов'язання, класифікованого як непоточне (див. пункт 75А).

76XA Застосовуючи пункти 69–75, суб'єкт господарювання може класифікувати зобов'язання, що виникають за кредитною угодою, як непоточні, якщо право суб'єкта господарювання відстрочити погашення цих зобов'язань обумовлене виконанням суб'єктом господарювання спеціальних умов протягом дванадцяти місяців після завершення звітного періоду (див. пункт 72Б(б)). У таких ситуаціях суб'єкт господарювання розкриває в примітках інформацію, що дає змогу користувачам фінансової звітності зрозуміти ризик того, що зобов'язання можуть стати такими, що підлягають поверненню протягом дванадцяти місяців після завершення звітного періоду, в тому числі:

- а) інформацію про спеціальні умови (включно з характером спеціальних умов і тим, коли від суб'єкта господарювання вимагається їх виконувати) та балансову вартість пов'язаних зобов'язань;
- б) факти та обставини, якщо такі існують, які вказують на те, що суб'єктові господарювання може бути складно виконувати спеціальні умови: наприклад, про те, що суб'єкт господарювання протягом звітного періоду чи після його завершення вчинив дії, спрямовані на уникнення чи обмеження наслідків потенційного порушення. До таких фактів і обставин може також належати той факт, що суб'єкт господарювання не виконав би спеціальні умови, якби їх виконання оцінювалось на підставі обставин суб'єкта господарювання на кінець звітного періоду.

Погашення (пункти 69(а), 69(в) та 69(г))

- 76A** З метою класифікації зобов'язання як поточного або непоточного погашення означає передавання контрагенту, що призводить до погашення зобов'язання. Передавання може бути:
- а) грошовими коштами або іншими економічними ресурсами - наприклад, товарами або послугами; або
 - б) інструментами власного капіталу суб'єкта господарювання, якщо не застосовується пункт 76Б.

МСБО 1

- 76Б** Умови зобов'язання, які за вибором контрагента можуть призвести до його погашення шляхом передавання інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання, не впливають на його класифікацію як поточного або непоточного, якщо, застосовуючи МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», суб'єкт господарювання класифікує опціон як інструмент власного капіталу, визнаючи його окремо від зобов'язання як компонент власного капіталу складного фінансового інструмента.

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

- 77** Суб'єкт господарювання розкриває у звіті про фінансовий стан або у примітках більш детальну розбивку поданих рядків з використанням класифікації, яка підходить для операцій суб'єкта господарювання.
- 78** Рівень деталізації в поданні розбивок залежить від вимог МСФЗ, а також розміру, характеру і функції відповідних сум. Суб'єкт господарювання використовує також чинники, викладені у пункті 58, для визначення основи для розбивки статей. Розкриття інформації відрізнятимуться для кожної статті, наприклад:
- a) статті основних засобів деталізуються за класами відповідно до МСБО 16;
 - б) дебіторську заборгованість деталізують з виділенням сум до отримання від торгових клієнтів, до отримання від пов'язаних сторін, авансів виданих та інших сум;
 - в) запаси поділяють на види відповідно до МСБО 2 «Занаси», такі як товари, основні та допоміжні виробничі матеріали, незавершене виробництво та готова продукція;
 - г) забезпечення поділяють на забезпечення виплат працівникам та інші статті; та
 - г) випущений капітал та резерви поділяють на різні класи, такі як сплачений капітал, емісійний дохід та резерви.
- 79** Суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію або у звіті про фінансовий стан або у звіті про зміни у власному капіталі, або у примітках:
- a) для кожного класу акціонерного капіталу:
 - i) кількість акцій, дозволених до випуску;
 - ii) кількість випущених і повністю сплачених акцій, а також випущених, але не повністю сплачених акцій;
 - iii) номінальну вартість однієї акції або факт відсутності номінальної вартості акцій;
 - iv) узгодження кількості акцій в обігу на початок та на кінець періоду;
 - v) права, привілеї та обмеження, які супроводжують цей клас, включаючи обмеження з розподілу дивідендів і повернення капіталу;
 - vi) частки в суб'єкті господарювання, утримувані суб'єктом господарювання чи його дочірніми або асоційованими підприємствами; та
 - vii) акцій, зарезервовані до випуску на умовах опціонів і контрактів з продажу, включаючи умови та суми; та
 - б) опис характеру призначення кожного резерву у власному капіталі.
- 80** Суб'єкт господарювання без акціонерного капіталу (наприклад, товариство або траст) повинен розкривати інформацію, еквівалентну тій, що вимагає пункт 79 а), відображуючи зміни протягом періоду в кожній категорії частки участі у капіталі, а також права, привілеї та обмеження, що відносяться до кожної категорії частки участі у капіталі.
- 80А** Якщо суб'єкт господарювання перекласифікував
- a) фінансовий інструмент із правом дострокового погашення, класифікований як інструмент власного капіталу, або
 - б) інструмент, який створює для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації, і який класифікується як інструмент власного капіталу

між фінансовими зобов'язаннями і власним капіталом, він повинен розкривати суму, перекласифіковану в та із кожної категорії (фінансові зобов'язання або власний капітал), та часу і причини для такої перекласифікації.

Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід

81 [Вилучено]

81А Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (звіт про сукупний дохід) має подавати, окрім розділів прибутку або збитку та іншого сукупного доходу:

- а) прибуток або збиток;
- б) загальний інший сукупний дохід;
- в) сукупний дохід за період, який є сумою прибутку або збитку та іншого сукупного доходу.

Якщо суб'єкт господарювання подає окремий звіт про прибутки та збитки, то він не подає розділ прибутків та збитків у звіті, у якому подається сукупний дохід.

81Б Суб'єкт господарювання має подавати, окрім розділу прибутків та збитків та розділу іншого сукупного доходу, інформацію про розподіл прибутків або збитків та іншого сукупного доходу за період:

- а) прибуток або збиток за період, що відноситься до:
 - (і) часток участі, що не забезпечують контролю, та
 - (ii) власників материнського підприємства.
- б) сукупний дохід за період, що відноситься до:
 - (і) часток участі, що не забезпечують контролю, та
 - (ii) власників материнського підприємства.

Якщо суб'єкт господарювання подає прибуток або збиток в окремому звіті, то він подає у такому звіті інформацію пункту а).

Інформація, яку слід подавати у розділі прибутків та збитків або у звіті про прибутки та збитки

82 Окрім статей, що вимагаються іншими МСФЗ, розділ прибутків та збитків або звіт про прибутки та збитки має включати окремі рядки, які подають такі суми за період:

- а) дохід від звичайної діяльності, подається окремо:
 - і) процентний дохід, обчислений з використанням методу ефективного відсотка; та
 - ii) дохід від страхування (див. МСФЗ 17);
- аа) прибутки і збитки, що пов'язані з припиненням визнання фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю;
- аб) витрати на страхові послуги від випущених контрактів у сфері застосування МСФЗ 17 (див. МСФЗ 17);
- ав) доходи або витрати від утримуваних контрактів перестрахування (див. МСФЗ 17);
- б) фінансові витрати;
- ба) збитки від зменшення корисності (включаючи відновлення збитків від зменшення корисності або прибутків від зменшення корисності), визначені відповідно до розділу 5.5 МСФЗ 9;
- бб) фінансові доходи або витрати за страхуванням від випущених контрактів у сфері застосування МСФЗ 17 (див. МСФЗ 17);
- бв) фінансові доходи або витрати від утримуваних контрактів перестрахування (див. МСФЗ 17);

МСБО 1

- в) частку прибутку або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі;
- ва) якщо фінансовий актив перекласифікований з категорії оцінки за амортизованою собівартістю для того, щоб його оцінити за справедливою вартістю через прибуток або збиток, будь-який прибуток або збиток, який виникає від різниці між попередньою амортизованою собівартістю фінансового активу та його справедливою вартістю на дату перекласифікації (як визначено у МСФЗ 9);
- вб) якщо фінансовий актив перекласифікований з категорії оцінки за справедливою вартістю через інший сукупний дохід для того, щоб оцінити його за справедливою вартістю через прибуток або збиток, будь-який кумулятивний прибуток або збиток раніше визнаний в іншому сукупному доході, що перекласифікований у прибуток або збиток;
- г) податкові витрати;
- г) [вилучено];
- га) одну суму підсумку припинених видів діяльності (див. МСФЗ 5);
- д–ж) [вилучено].

Інформація, яку слід подавати у розділі іншого сукупного доходу

82А У розділі іншого сукупного доходу слід наводити окремими рядками суми за період:

- а) статей іншого сукупного доходу (за винятком сум, зазначених у пункті б)), класифікованих за своєю природою та об'єднаних у групи так, що відповідно до інших МСФЗ вони:
 - і) у подальшому не будуть перекласифіковані у прибуток або збиток; та
 - іі) у подальшому будуть перекласифіковані у прибуток або збиток, якщо виконуватимуться певні умови.
- б) частка іншого сукупного доходу асоційованих або спільних підприємств, облік яких здійснюється за методом участі у капіталі, відокремлена у частку статей, які, відповідно до інших МСФЗ:
 - і) у подальшому не будуть перекласифіковані у прибуток або збиток; та
 - іі) у подальшому будуть перекласифіковані у прибуток або збиток, якщо виконуватимуться певні умови.

83–84 [Вилучено]

85 Суб'єкт господарювання повинен подавати додаткові рядки (у тому числі шляхом дезагрегації рядків, перелічених у пункті 82), заголовки та проміжні підсумки у звіті (звітах), у якому (яких) подається прибуток або збиток та інший сукупний дохід, коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

85А Якщо суб'єкт господарювання подає проміжні підсумки відповідно до пункту 85, то такі проміжні підсумки повинні:

- а) складатися з рядків, які є сумою величин, визнаних та оцінених відповідно до МСФЗ;
- б) бути подані та позначені у такий спосіб, щоб рядки, які є проміжними підсумками, були чіткими і зрозумілими;
- в) бути послідовними з періоду в період, відповідно до пункту 45; та
- г) не відображатися з більшою значимістю, ніж проміжні підсумки та підсумки, яких вимагають МСФЗ для звіту (звітів), у яких подається прибуток або збиток та інший сукупний дохід.

85Б Суб'єкт господарювання подає рядки у звіті (звітах), у яких подається прибуток або збиток та інший сукупний дохід, що узгоджує всі проміжні підсумки відповідно до пункту 85 з проміжними підсумками або підсумками, яких вимагають МСФЗ для такого звіту (звітів).

86 Оскільки вплив різних напрямів діяльності, операцій та інших подій суб'єкта господарювання різниться за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю, то розкриття

інформації про компоненти фінансових результатів діяльності допомагає користувачам зрозуміти досягнуті фінансові результати діяльності та прогнозувати майбутні фінансові результати діяльності. Суб'єкт господарювання включає додаткові рядки у звіт (звіти), у якому (яких) подається прибуток або збиток та сукупний дохід та змінює використані описи та порядок наведення статей, якщо це потрібно для пояснення елементів фінансових результатів діяльності. Суб'єкт господарювання бере до уваги такі чинники, як суттєвість і характер, а також функцію статей доходу та витрат. Наприклад, фінансова установа може змінити описи з метою надання інформації, яка стосується діяльності фінансової установи. Суб'єкт господарювання не згортає статті доходу та витрат, якщо не виконуються критерії, наведені у пункті 32.

- 87** Суб'єкт господарювання не повинен подавати будь-які статті доходу або витрат у вигляді надзвичайних статей у звіті (звітах), у якому (яких) подається прибуток або збиток та інший сукупний дохід, чи у примітках.

Прибуток або збиток за період

- 88** Суб'єкт господарювання повинен визнавати всі статті доходу та витрат за період у прибутку або збитку, окрім випадків, коли МСФЗ вимагає або дозволяє інше.
- 89** Деякі МСФЗ визначають обставини, коли суб'єкт господарювання визнає окремі статті поза межами прибутку або збитку за поточний період. МСБО 8 визначає дві такі обставини: виправлення помилок та вплив змін в облікових політиках. Інші МСФЗ вимагають або дозволяють виключати компоненти іншого сукупного доходу, які відповідають визначенню доходу або витрат у *Концептуальній основі*, з прибутку або збитку (див. пункт 7).

Інший сукупний дохід за період

- 90** Суб'єкт господарювання повинен розкривати суму податку на прибуток, пов'язану з кожною статтею іншого сукупного доходу, включаючи коригування перекласифікації, або у звіті прибутку та збитку та інший сукупний дохід, або у примітках.

- 91** Суб'єкт господарювання може подавати статті іншого сукупного доходу або:

- а) без урахування відповідного податкового впливу, або
- б) до відповідного податкового впливу з єдиною сумою, зазначеною для сумарного податку на прибуток стосовно цих статей.

Якщо суб'єкт господарювання обирає альтернативу б), то він розподіляє податок між статтями, які у подальшому можуть бути перекласифіковані у розділ прибутку або збитку, та статтями, які у подальшому не будуть перекласифіковані у розділ прибутку або збитку.

- 92** Суб'єкт господарювання повинен розкривати коригування перекласифікації, пов'язані з компонентами іншого сукупного доходу.

- 93** Інші МСФЗ визначають, чи потрібно і коли саме потрібно перекласифікувати у прибуток або збиток суми, попередньо визнані в іншому сукупному доході. У цьому Стандарті такі перекласифікації називаються коригування перекласифікації. Коригування перекласифікації включається до відповідного компоненту іншого сукупного доходу в періоді, у якому таке коригування перекласифікується у прибуток або збиток. Ці суми можуть бути визнані в іншому сукупному доході як нереалізований дохід у поточному або попередньому періодах. Такі нереалізовані доходи необхідно вилучати з іншого сукупного доходу у періоді, в якому ці реалізовані доходи перекласифікують у прибуток або збиток з метою, щоб уникнути подвійного включення таких нереалізованих доходів у загальну суму сукупного доходу.

- 94** Суб'єкт господарювання може подавати коригування перекласифікації у звіті (звітах) про прибутки та збитки та інший сукупний дохід або у примітках. Суб'єкт господарювання, який подає коригування перекласифікації у примітках, подає статті іншого сукупного доходу після всіх відповідних коригувань перекласифікації.

- 95** Коригування перекласифікації виникають, наприклад, при вибутті закордонної господарської одиниці (див. МСБО 21) та коли хеджовані прогнозовані грошові потоки впливають на прибуток чи збиток (див. пункт 6.5.11 (г) МСФЗ 9 стосовно хеджування грошових потоків).

- 96** Коригування перекласифікації не виникають унаслідок змін у надлишку переоцінки, визнаних відповідно до МСБО 16 або МСБО 38, або внаслідок переоцінки програм з визначеною виплатою,

МСБО 1

визнаних згідно з МСБО 19. Ці компоненти визнаються в іншому сукупному доході і не перекласифікуються у прибуток чи збиток у наступні періоди. Зміни у надлишку переоцінки можуть бути переведені до нерозподіленого прибутку в наступних періодах, коли актив використовується або коли його визнання припиняється (див. МСБО 16 та МСБО 38). Відповідно до МСФЗ 9, коригування перекласифікації не виникають, якщо хеджування грошових потоків або облік часової вартості опціону (або форвардний елемент форвардного контракту базисних валютних спредів фінансових інструментів) призводить до сум, що виключаються з резерву хеджування грошових потоків або окремого компонента власного капіталу, та прямо включаються до первісної вартості або іншої балансової вартості активу або зобов'язання. Такі суми прямо переводяться до активів або зобов'язань.

Інформація, яку слід подавати у звіті (звітах) про прибутки та збитки та інший сукупний дохід або у примітках

97 Якщо статті доходу або витрат є суттєвими, суб'єкт господарювання повинен розкривати їх характер та суму окремо.

98 Обставини, які ведуть до окремого розкриття інформації статей доходу та витрат, включають:

- а) списання запасів до чистої вартості реалізації або списання основних засобів до суми відшкодування, а також сторнування таких списань;
- б) реструктуризацію напрямів діяльності суб'єкта господарювання та сторнування будь-яких забезпечень на витрати на реструктуризацію;
- в) вибуття об'єктів основних засобів;
- г) вибуття інвестицій;
- г) припинена діяльність;
- д) урегулювання судових позовів; та
- е) інші сторнування забезпечень.

99 Суб'єкт господарювання повинен подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується або на характері витрат або на їхній функції суб'єкта господарювання, залежно від того, який аналіз забезпечує достовірну та більш доречну інформацію.

100 Суб'єкти господарювання заохочуються до подання аналізу, згаданого у пункті 99, у звіті (звітах) про прибутки та збитки та інший сукупний дохід.

101 Витрати поділяють на підкласи з метою виділення компонентів фінансових результатів діяльності, які можуть різнитися за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю. Цей аналіз подають в одній з двох форм.

102 Перша форма аналізу – це метод "характеру витрат". Суб'єкт господарювання об'єднує витрати у прибутку або збитку згідно з їх характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу) і не перерозподіляє їх за функціями в межах суб'єкта господарювання. Цей метод може бути простим у застосуванні, оскільки немає потреби розподіляти операційні витрати відповідно до класифікації функцій. Далі наведено приклад класифікації за методом характеру витрат:

Дохід від звичайної діяльності	X
Інший дохід	X
Зміни запасів готової продукції та незавершеного виробництва	X
Сировина та витратні матеріали	X
Витрати на виплати працівникам	X
Витрати на амортизацію	X
Інші витрати	X
Витрати, всього	(X)

Прибуток до оподаткування X

103 Друга форма аналізу – це метод "функції витрат" або "собівартості реалізації", згідно з яким витрати класифікують відповідно до їх функцій як частини собівартості чи, наприклад, витрат на збут або адміністративну діяльність. Згідно з цим методом, суб'єкт господарювання розкриває, як мінімум, інформацію про собівартість реалізації окремо від інших витрат. Цей метод може надавати більш доречно інформацію користувачам, ніж класифікація витрат за характером, але розподіл витрат на функції може вимагати довільного розподілу та значного судження. Далі наведено приклад класифікації за методом функції витрат:

Дохід від звичайної діяльності	X
Собівартість реалізації	(X)
Валовий прибуток	X
Інший дохід	X
Витрати на збут	(X)
Адміністративні витрати	(X)
Інші витрати	(X)
Прибуток до оподаткування	X

104 Суб'єкт господарювання, який класифікує витрати за функцією, повинен розкривати додаткову інформацію про характер витрат, у тому числі витрати на амортизацію та витрати на виплати працівникам.

105 Вибір між методом функції витрат та методом характеру витрат залежить від історичних і галузевих чинників, а також від характеру суб'єкта господарювання. Обидва методи вказують на ті витрати, які можуть змінитися (прямо чи непрямо), якщо зміниться рівень реалізації або виробництва суб'єкта господарювання. Оскільки кожен метод подання має переваги для різних типів суб'єктів господарювання, цей Стандарт вимагає від управлінського персоналу обирати подання, яке є достовірним та більш доречним. Проте, оскільки інформація про характер витрат є корисною для прогнозування майбутніх грошових потоків, розкриття додаткової інформації вимагається тоді, коли застосовується класифікація витрат за функцією. У пункті 104 термін "виплати працівникам" має таке саме значення, як і в МСБО 19.

Звіт про зміни у власному капіталі

Інформація, яка повинна подаватись у звіті про зміни у власному капіталі

106 Суб'єкт господарювання повинен подавати звіт про зміни у власному капіталі, як вимагає пункт 10. Звіт про зміни у власному капіталі містить таку інформацію:

- а) загальний сукупний дохід за період, із зазначенням окремо загальних сум, що відносяться до власників материнського підприємства та до часток участі, що не забезпечують контролю;
- б) для кожного компонента власного капіталу вплив ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку, визнаного відповідно до МСБО 8; та
- в) [вилучено];
- г) для кожного компонента власного капіталу, зіставлення вартості на початок та на кінець періоду, окремо розкриваючи зміни в результаті:
 - i) прибутку чи збитку;
 - ii) іншого сукупного доходу; та
 - iii) операцій з власниками, що діють згідно з їхніми повноваженнями як власників, показуючи окремо внески власників та розподіл між власниками, а також зміни у частках власності у дочірніх підприємствах, які не спричинили втрату контролю.

Інформація, яку слід подавати у звіті про зміни у власному капіталі або у примітках

- 106А Для кожного компонента власного капіталу суб'єкт господарювання подає або у звіті про зміни у власному капіталі, або у примітках аналіз іншого сукупного доходу за статтями (див. пункт 106гii)).
- 107 Суб'єкт господарювання повинен подавати у звіті про зміни у власному капіталі або у примітках суми дивідендів, визнаних як розподілені між власниками протягом цього періоду, а також відповідну суму дивідендів на акцію.
- 108 У пункті 106 компоненти власного капіталу включають, наприклад, кожен клас внесеного власного капіталу, накопичений залишок кожного класу іншого сукупного доходу та нерозподілений прибуток.
- 109 Зміни у власному капіталі суб'єкта господарювання за період між початком та кінцем звітної періоду відображає збільшення чи зменшення чистих активів протягом періоду. За винятком змін, які є наслідком операцій з власниками, що діють згідно з їхніми повноваженнями як власників (таких як внески до власного капіталу, повторні придбання інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання і дивіденди), а також витрат на операції, прямо пов'язаних з такими операціями, загальна зміна у власному капіталі протягом періоду відображає загальну зміну доходу та витрат, включаючи прибутки та збитки, отримані в результаті діяльності суб'єкта господарювання протягом періоду.
- 110 МСБО 8 вимагає ретроспективних коригувань для відображення змін в обліковій політиці (наскільки це можливо), за винятком випадків, коли перехідні положення іншого МСФЗ вимагають інше. МСБО 8 вимагає також ретроспективного перерахунку для виправлення помилок, наскільки це можливо. Ретроспективні коригування та ретроспективні перерахунки не є змінами у власному капіталі; це коригування у залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду, за винятком випадків, коли МСФЗ вимагає ретроспективного коригування іншого компонента власного капіталу. Пункт 106 (б) вимагає розкриття в звіті про зміни у власному капіталі інформації про сукупне коригування кожного компонента власного капіталу, що є наслідком змін в обліковій політиці та, окремо, виправлення помилок. Інформацію про такі коригування розкривають за кожний попередній період та на початок періоду.

Звіт про рух грошових коштів

- 111 Інформація про рух грошових коштів надає користувачам фінансової звітності основу для оцінки спроможності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та еквіваленти грошових коштів і для оцінки потреб суб'єкта господарювання у використанні цих грошових потоків. МСБО 7 встановлює вимоги до подання та розкриття інформації про рух грошових коштів.

Примітки

Структура

- 112 У примітках необхідно:
- а) подавати інформацію про основу складання фінансової звітності і про конкретні облікові політики, застосовані відповідно до пунктів 117–124;
 - б) розкривати інформацію, що вимагається МСФЗ і яку не подано в іншому місці у фінансовій звітності; та
 - в) надавати інформацію, яку не подано в іншому місці у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння.
- 113 Суб'єкт господарювання, наскільки це можливо, повинен подавати примітки до фінансової звітності впорядковано. Визначаючи спосіб системного подання приміток, суб'єкт господарювання повинен врахувати вплив такого подання на зрозумілість та зіставність своєї фінансової звітності. До кожної статті, поданої у звіті про фінансовий стан та у звіті (звітах) про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, у звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів, суб'єкт господарювання повинен робити посилання на будь-яку пов'язану з нею інформацію у примітках.

114 Приклади систематичного впорядкування приміток або їх об'єднання у групи:

- а) надання значимості тим напрямкам діяльності, які суб'єкт господарювання вважає найбільш доцільними для розуміння своїх фінансових результатів та фінансового стану, скажімо, об'єднання в одну групу інформації про конкретні види операційної діяльності;
- б) об'єднання у групи інформації про статті, що оцінюються за одним методом, скажімо, активи, що оцінюються за справедливою вартістю; або
- в) слідування порядку рядків у звіті (звітах) про прибутки або збитки та інший сукупний дохід та звіті про фінансовий стан, як-от:
 - і) зазначення відповідності МСФЗ (див. пункт 16);
 - іі) суттєва інформація про облікову політику (див. пункт 117);
 - ііі) інформація, що підтверджує статті, подані у звітах про фінансовий стан та у звіті (звітах) про прибутки або збитки та інший сукупний дохід, а також у звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів, у тому порядку, в якому подано кожний звіт та кожний рядок; та
 - іv) розкриття іншої інформації, включаючи:
 - 1) умовні зобов'язання (див. МСБО 37) та невизнані контрактні зобов'язання; та
 - 2) розкриття нефінансової інформації, наприклад, цілі та політики щодо управління фінансовими ризиками суб'єкта господарювання (див. МСФЗ 7).

115 [Вилучено]

116 Суб'єкт господарювання може подавати примітки, що надають інформацію про основу складання фінансової звітності та конкретні облікові політики як окремий розділ фінансової звітності.

Розкриття інформації про облікову політику

117 Суб'єкт господарювання розкриває суттєву інформацію про облікову політику (див. пункт 7). Інформація про облікову політику є суттєвою, якщо під час розгляду разом з іншою інформацією, включеною до фінансової звітності суб'єкта господарювання, можна обґрунтовано очікувати її впливу на рішення, які приймають основні користувачі фінансової звітності загального призначення на основі цієї фінансової звітності.

118 117А Інформація про облікову політику, яка пов'язана з несуттєвими операціями, іншими подіями та умовами, є несуттєвою та не потребує розкриття. Тим не менш інформація про облікову політику політику може бути суттєвою за характером пов'язаних операцій, інших подій та умов, навіть якщо їх суми є незначними. Однак не вся інформація про облікову політику, пов'язана із суттєвими операціями, іншими подіями та умовами, сама по собі є суттєвою.

117Б Інформація про облікову політику очікується бути суттєвою, якщо вона може бути потрібною користувачам фінансової звітності суб'єкта господарювання, щоб зрозуміти іншу суттєву інформацію у фінансовій звітності. Наприклад, суб'єкт господарювання, ймовірно, вважатиме інформацію про облікову політику суттєвою для своєї фінансової звітності, якщо ця інформація пов'язана із суттєвими операціями, іншими подіями або умовами, та:

- а) суб'єкт господарювання змінив свою облікову політику протягом звітного періоду та ця зміна призвела до суттєвої зміни інформації у фінансовій звітності;
- б) суб'єкт господарювання обрав облікову політику з одного або кількох варіантів, дозволених МСФЗ, – така ситуація може виникнути, якщо суб'єкт господарювання обрав для оцінювання інвестиційної нерухомості історичну собівартість, а не справедливую вартість;
- в) облікова політика була розроблена згідно з МСБО 8 за відсутності відповідного МСФЗ;
- г) облікова політика пов'язана зі сферою, щодо якої суб'єкт господарювання зобов'язаний здійснювати значуще судження або припущення під час застосування облікової політики, і суб'єкт господарювання розкриває інформацію про ці судження або припущення відповідно до пунктів 122 та 125; або
- г) бухгалтерський облік, який вимагається для них, є складним, та інакше користувачі фінансової звітності суб'єкта господарювання не зрозуміли б ці суттєві операції, інші події

МСБО 1

або умови, – така ситуація може виникнути, якщо суб'єкт господарювання застосовує більше одного МСФЗ до класу суттєвих операцій.

- 117В Інформація про облікову політику, яка зосереджується на тому, як суб'єкт господарювання застосував вимоги МСФЗ до свої власних обставин, надає притаманну суб'єктові господарювання інформацію, яка є більш корисною для користувачів фінансової звітності, ніж стандартизована інформація, або інформація, яка лише дублює або підсумовує вимоги МСФЗ.
- 117Г Якщо суб'єкт господарювання розкриває несуттєву інформацію про облікову політику, така інформація не повинна приховувати суттєву інформацію про облікову політику.
- 117Г Висновок суб'єкта господарювання про те, що інформація про облікову політику є несуттєвою, не впливає на відповідні вимоги щодо розкриття інформації, викладені в інших МСФЗ.

118-121 [Вилучено]

- 122 **Разом із суттєвою інформацією про облікову політику або іншими примітками суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про судження, не враховуючи тих, що пов'язані з оцінками (див. пункт 125), що їх застосовував управлінський персонал у процесі застосування облікових політик суб'єкта господарювання та які мають найбільш значущий вплив на суми, визнані у фінансовій звітності.**
- 123 Застосовуючи облікові політики суб'єкта господарювання, управлінський персонал формує різні професійні судження (що не обмежуються оцінками), які можуть значуще вплинути на суми, визнані у фінансовій звітності. Наприклад, управлінський персонал формує судження при визначенні таких питань:
- а) [вилучено]
 - б) в який момент по суті всі значущі ризики та винагороди від володіння фінансовими активами та активами, що надаються в оренду, передаються іншим суб'єктам господарювання;
 - в) чи є певні продажі товарів, по суті, угодами про фінансування, і, відповідно, не спричиняють виникнення доходу від звичайної діяльності; та
 - г) чи договірні умови фінансового активу генерують у певні дати грошові потоки, котрі є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частку основної суми.
- 124 Розкриття деякої інформації відповідно до пункту 122 вимагається іншими МСФЗ. Наприклад, МСФЗ 12 "Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання" вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про судження, сформовані ним при визначенні того, чи контролює він іншого суб'єкта господарювання. Коли важко класифікувати нерухомість, МСБО 40 "Інвестиційна нерухомість" вимагає розкривати інформацію про критерії, розроблені суб'єктом господарювання з метою розрізняти інвестиційну нерухомість від нерухомості, зайнятої власником, та від нерухомості, утримуваної для продажу в ході звичайної діяльності, коли класифікувати нерухомість складно.

Джерела невизначеності оцінки

- 125 **Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про зроблені ним припущення, що стосуються майбутнього, та інші основні джерела невизначеності оцінки на кінець звітного періоду, які становлять значущий ризик спричинити суттєве коригування балансової вартості активів та зобов'язань у наступному фінансовому році. Стосовно таких активів та зобов'язань примітки повинні містити докладну інформацію про:**
- а) їхній характер; та
 - б) їхню балансову вартість на кінець звітного періоду.
- 126 Визначення балансової вартості деяких активів та зобов'язань вимагає оцінки впливу невизначених майбутніх подій на активи та зобов'язання на кінець звітного періоду. Наприклад, за відсутності останніх спостережень ринкових цін орієнтовані на майбутнє оцінки потрібні для оцінювання сум очікуваного відшкодування класів основних засобів, впливу технологічного старіння на запаси, забезпечень, що залежать від майбутніх результатів судових процесів, та зобов'язань довгострокових виплат працівникам (таких як пенсійні зобов'язання). Ці оцінки пов'язані з припущеннями щодо таких статей, як коригування грошових потоків на ризик або ставки дисконту, майбутні зміни заробітних плат та майбутні зміни цін, що впливають на інші витрати.

- 127 Припущення та інші джерела невизначеності оцінок, інформація про які розкривається відповідно до пункту 125, пов'язані з оцінками, що потребують найважчих, суб'єктивних чи складних суджень управлінського персоналу. Оскільки кількість змінних величин та припущень, які впливають на можливе майбутнє вирішення невизначеностей, зростає, то такі судження стають більш суб'єктивними та складними, і, відповідно, зростає потенціал подальшого суттєвого коригування балансової вартості активів та зобов'язань.
- 128 Розкриття інформації згідно з пунктом 125 не вимагається для активів та зобов'язань із значущим ризиком того, що їхня балансова вартість може суттєво змінитися в наступному фінансовому році, якщо на кінець звітного періоду їх оцінюють за справедливою вартістю, яка базується на ціні котирування на активному ринку на ідентичний актив або зобов'язання. Їхня справедлива вартість може суттєво змінитися в наступному фінансовому році, але ці зміни не виникатимуть з припущень або інших джерел невизначеності оцінок на кінець звітного періоду.
- 129 Суб'єкт господарювання подає розкриття інформації у пункті 125 так, що це допомагає користувачам фінансової звітності зрозуміти судження, які складає управлінський персонал щодо майбутнього та інших основних джерел невизначеності оцінок. Характер та обсяг наданої інформації змінюється залежно від характеру припущення та інших обставин. Приклади типів розкриття інформації суб'єктом господарювання:
- а) характер припущень або невизначеності оцінок;
 - б) чутливість балансових вартостей до методів, припущення та оцінок, що лежать в основі їх обчислень, включаючи причини чутливості;
 - в) очікуване вирішення невизначеності та діапазон обґрунтовано можливих кінцевих результатів у наступному фінансовому році стосовно балансової вартості активів та зобов'язань, на які вони впливають; та
 - г) пояснення змін, внесених до минулих припущень стосовно активів та зобов'язань, якщо невизначеності залишаються невирішеними.
- 130 Цей Стандарт не вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про бюджети або прогнози під час розкриття інформації згідно з пунктом 125.
- 131 Іноді неможливо розкрити інформацію про обсяг можливого впливу припущення або іншого джерела невизначеності оцінок на кінець звітного періоду. У таких випадках суб'єкт господарювання розкриває інформацію про те, що обґрунтовано можливо (на основі існуючих знань), що кінцеві результати в наступному фінансовому році, які відрізняються від припущення, можуть потребувати суттєвого коригування балансової вартості відповідного активу або зобов'язання. У всіх випадках суб'єкт господарювання розкриває інформацію про характер та балансову вартість конкретного активу чи зобов'язання (або класу активів чи зобов'язань), на які впливає припущення.
- 132 Розкриття інформації у пункті 122 щодо певних суджень управлінського персоналу, здійснених у процесі застосування облікових політик суб'єкта господарювання, не пов'язане з розкриттям інформації про джерела невизначеності оцінок у пункті 125.
- 133 Інші МСФЗ вимагають розкриття інформації про деякі припущення, що за інших обставин вимагалося б відповідно до пункту 125. Наприклад, МСБО 37 вимагає за певних обставин розкривати інформацію про основні припущення стосовно майбутніх подій, які впливають на класи забезпечень. МСФЗ 13 "*Оцінка справедливої вартості*" вимагає розкривати значущі припущення (у тому числі методику (методику) оцінки вартості та вхідні дані), застосовані суб'єктом господарювання під час оцінювання справедливої вартості активів та зобов'язань, які обліковуються за справедливою вартістю.

Капітал

- 134 Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка надає користувачам його фінансової звітності можливість оцінити цілі, політики та процеси суб'єкта господарювання стосовно управління капіталом.
- 135 Для виконання вимог пункту 134 суб'єкт господарювання розкриває таке:
- а) якісну інформацію про цілі, політики та процеси суб'єкта господарювання стосовно управління капіталом, включаючи:
 - і) опис того, що управляється, як капітал;

МСБО 1

- ii) якщо на суб'єкта господарювання поширюються зовнішні вимоги щодо капіталу – характер цих вимог, та як ці вимоги враховані в управлінні капіталом; та
 - iii) як він досягає своїх цілей з управління капіталом;
- б) зведені кількісні дані про те, що управляється, як капітал. Деякі суб'єкти господарювання вважають певні фінансові зобов'язання (наприклад, форми підпорядкованого боргу) як частину капіталу. Інші суб'єкти господарювання вважають, що до капіталу не входять певні компоненти власного капіталу (наприклад, компоненти, що виникають внаслідок хеджування грошових потоків);
- в) будь-які зміни в а) і б) порівняно з попереднім періодом;
- г) чи виконав він протягом періоду всі зовнішні вимоги стосовно капіталу, що поширюються на нього;
- г) якщо суб'єкт господарювання не виконав такі зовнішні вимоги стосовно капіталу – наслідки такого невиконання.

Ці розкриття суб'єкт господарювання формулює на основі внутрішньої інформації, наданої управлінському персоналу.

- 136 Суб'єкт господарювання може управляти капіталом різними способами і на нього можуть поширюватися різні вимоги стосовно капіталу. Наприклад, конгломерат може включати суб'єктів господарювання, які здійснюють страхову діяльність та банківську діяльність, і ці суб'єкти господарювання можуть діяти у різних юрисдикціях. Якщо зведене розкриття вимог стосовно капіталу та інформація про те, як здійснюється управління капіталом, не надають користувачеві фінансової звітності корисної інформації або викривлюють його розуміння капітальних ресурсів суб'єкта господарювання, суб'єкт господарювання розкриває окремо інформацію щодо кожної з вимог стосовно капіталу, що поширюється на цього суб'єкта господарювання.

Фінансові інструменти з правом дострокового погашення, класифіковані як власний капітал

- 136А Для фінансових інструментів з правом дострокового погашення, класифікованих як інструменти власного капіталу, суб'єкт господарювання повинен розкривати (якщо ця інформація не розкрита в іншому місці):

- а) узагальнені кількісні дані про суму, класифіковану як власний капітал;
- б) свої цілі, політики та процеси управління своїми зобов'язаннями щодо зворотного викупу або відшкодування інструментів, коли цього вимагатимуть від нього держателі інструментів, включаючи будь-які зміни за попередній період;
- в) очікуване вибуття грошових потоків на відшкодування чи зворотний викуп такого класу фінансових інструментів; та
- г) інформацію про те, як було визначено очікуване вибуття грошових потоків на відшкодування чи зворотний викуп.

Розкриття іншої інформації

- 137 Суб'єкт господарювання повинен розкривати у примітках:

- а) суму дивідендів, запропонованих або оголошених перед затвердженням фінансової звітності до випуску, але не визнаних як розподілені між власниками протягом періоду, та відповідну суму на акцію; та
- б) суму будь-яких невизнаних накопичених дивідендів за привілейованими акціями.

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

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

- б) опис характеру операцій суб'єкта господарювання та його основної діяльності;
- в) назву материнського підприємства та фактичного кінцевого материнського підприємства групи; та
- г) якщо це суб'єкт господарювання з обмеженим строком існування, інформацію стосовно тривалості його існування.

Перехідні положення та дата набрання чинності

- 139 Суб'єкт господарювання повинен застосовувати цей Стандарт для річних періодів, які починаються 1 січня 2009 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт.
- 139А МСБО 27 (змінений у 2008 році) змінив пункт 106. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для річних періодів, що починаються 1 липня 2009 року або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 27 (змінений у 2008 році) до більш раннього періоду, ця зміна повинна застосовуватись до такого більш раннього періоду. Зміна застосовується ретроспективно.
- 139Б Документ *"Фінансові інструменти з правом дострокового погашення та зобов'язання, що виникають при ліквідації"* (Зміни до МСБО 32 та МСБО 1), випущений у лютому 2008 року, змінив пункт 138 та вставив пункт 8А, 80А та 136А. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни для річних періодів, які починаються 1 січня 2009 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує зміни до більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт й одночасно застосувати відповідні зміни до МСБО 32, МСБО 39, МСФЗ 7 та КТМФЗ 2 *"Частки членів кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти"*.
- 139В Пункти 68 і 71 змінені *"Вдосконаленнями МСФЗ"*, випущеними у травні 2008 року. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни для річних періодів, які починаються 1 січня 2009 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує зміни до більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт.
- 139Г [Вилучено]
- 139Г [Вилучено]
- 139Д Пункти 106 і 107 змінені, а пункт 106А доданий *"Вдосконаленнями МСФЗ"*, випущеними у травні 2010 року. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2011 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється.
- 139Е [Вилучено]
- 139Є МСФЗ 10 та МСФЗ 12, випущені у травні 2011 року, змінили пункти 4, 119, 123 та 124. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 10 та МСФЗ 12.
- 139Ж МСФЗ 13, випущений у травні 2011 року, змінив пункти 128 та 133. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 139З Документ *"Подання статей іншого сукупного доходу"* (Зміни до МСБО 1), випущений в червні 2011 року, змінив пункти 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 та 115, додав пункти 10А, 81А, 81Б та 82А та вилучив пункти 12, 81, 83 та 84. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни для річних періодів, які починаються 1 липня 2012 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт.
- 139И МСБО 19 *"Виплати працівникам"* (змінений у червні 2011 року) змінив визначення "іншого сукупного доходу" в пункті 7 та пункт 96. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 19 (змінений у червні 2011 року).
- 139І Документ *"Щорічні вдосконалення Цикл 2009 – 2011 рр."*, випущений у травні 2012 року, змінив пункти 10, 38 та 41, вилучив пункти 39–40 та додав пункти 38А–38Г та 40А–40Г. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати цю зміну ретроспективно відповідно до МСБО 8 *"Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"* до річних періодів, які починаються 1 січня 2013 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт.
- 139Ї [Вилучено]

МСБО 1

- 139Й МСФЗ 15 *“Дохід від договорів з клієнтами”*, випущений у травні 2014 року, змінив пункт 34. Суб’єкт господарювання повинен застосовувати цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 15.
- 139К МСФЗ 9, випущений у липні 2014 року, змінив пункти 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 та 123 та вилучив пункти 139Г, 139Е та 139І. Суб’єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.
- 139Л Документ *“Ініціатива щодо розкриття інформації (Зміни до МСБО 1)”*, випущений у грудні 2014 року, змінив пункти 10, 31, 54–55, 82А, 85, 113–114, 117, 119 та 122, додав пункти 30А, 55А та 85А–85Б та вилучив пункти 115 та 120. Суб’єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2016 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Від суб’єктів господарювання не вимагається розкривати інформацію, яку вимагають пункти 28–30 МСБО 8 згідно з цими змінами.
- 139М МСФЗ 16 *“Оренда”*, випущений у січні 2016 року, змінив пункт 123. Суб’єкт господарювання повинен застосовувати цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 16.
- 139Н МСФЗ 17 *“Страхові контракти”*, випущений у травні 2017 року, змінив пункти 7, 54 та 82. Документ *“Зміни до МСФЗ 17”*, випущений у червні 2020 року, у подальшому змінив пункт 54. Суб’єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 17.
- 139О Документ *“Зміни до посилань на Концептуальну основу в МСФЗ”*, випущений у 2018 році, змінив пункти 7, 15, 19-20, 23-24, 28 та 89. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2020 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється, якщо одночасно суб’єкт господарювання також застосовує всі інші зміни, внесені документом *“Зміни до посилань на Концептуальну основу в МСФЗ”*. Суб’єкт господарювання застосовує зміни до МСБО 1 ретроспективно відповідно до МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”*. Проте, якщо суб’єкт господарювання визначає, що ретроспективне застосування може бути неможливим або призведе до надмірних витрат чи зусиль, він повинен застосовувати зміни до МСБО 1, посилаючись на пункти 23-28, 50-53 та 54Д МСБО 8.
- 139П Документ *“Визначення суттєвого (Зміни до МСБО 1 та МСБО 8)”*, випущений у жовтні 2018 року, змінив пункт 7 МСБО 1 та пункт 5 МСБО 8, а також вилучив пункт 6 МСБО 8. Суб’єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни перспективно для річного періоду, який починається 1 січня 2020 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт.
- 139Р Документ *“Класифікація зобов’язань як поточні або непоточні”*, випущений у січні 2020 року, змінив пункти 69, 73, 74 і 76 та додав пункти 72А, 75А, 76А і 76Б. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни для річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2024 року або пізніше, ретроспективно відповідно до МСБО 8. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду після випуску документа *“Непоточні зобов’язання із спеціальними умовами”* (див. пункт 139Т), він також застосовує *“Непоточні зобов’язання із спеціальними умовами”* для такого періоду. Якщо суб’єкт господарювання застосовує документ *“Класифікація зобов’язань як поточні або непоточні”* для більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт.
- 139О Документ *“Розкриття інформації про облікові політики”*, випущений у лютому 2021 року, змінив пункти 7, 10, 114, 117 і 122, додав пункти 117А–117Г та вилучив пункти 118, 119 та 121. Він також змінив Положення з практики МСФЗ 2 *“Здійснення суджень про суттєвість”*. Суб’єкт господарювання застосовує зміни до МСБО 1 для річних звітних періодів, які починаються 1 січня 2023 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт.
- 139Т Документ *“Непоточні зобов’язання із спеціальними умовами”*, випущений у жовтні 2022 року, змінив пункти 60, 71, 72А, 74 і 139Р та додав пункти 72Б і 76ХА. Суб’єкт господарювання застосовує:
- зміну пункту 139Р – негайно після випуску документа *“Непоточні зобов’язання із спеціальними умовами”*;
 - усі інші зміни – для річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2024 року або пізніше, ретроспективно відповідно до МСБО 8. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він також застосовує для цього періоду документ *“Класифікація зобов’язань як поточні або непоточні”*. Якщо суб’єкт господарювання застосовує документ *“Непоточні зобов’язання із спеціальними умовами”* для більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт.

Вилучення МСБО 1 (переглянутого у 2003 році)

140 Цей Стандарт замінює МСБО 1 “Подання фінансової звітності”, переглянутий у 2003 році і змінений у 2005 році.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2

Запаси

Мета

- 1 Метою цього Стандарту є визначити підхід до обліку запасів. Головним питанням обліку запасів є визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. Цей Стандарт надає керівництво щодо визначення собівартості та її подальшого визнання як витрат, включаючи будь-яке списання до чистої вартості реалізації. Він також надає керівництво щодо формул собівартості, що застосовуються для визначення собівартості запасів.

Сфера застосування

- 2 Цей Стандарт застосовується до всіх запасів, за винятком:
 - а) [вилучено]
 - б) фінансових інструментів (див. МСБО 32 “Фінансові інструменти: подання” та МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”); та
 - в) біологічних активів, пов’язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на час збирання врожаю (див. МСБО 41 “Сільське господарство”).
- 3 Цей Стандарт не застосовується до оцінки запасів, утримуваних:
 - а) виробниками продукції сільського та лісового господарства після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, тією мірою, якою вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з усталеною практикою в цих галузях. Якщо такі запаси оцінюються за чистою вартістю реалізації, зміни цієї вартості визнаються у прибутку або збитку в періоді зміни;
 - б) брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Коли такі запаси оцінюються за справедливою вартістю мінус витрати на продаж, зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж визнаються у прибутку або збитку в періоді зміни.
- 4 Запаси, зазначені в пункті 3а), оцінюються за чистою вартістю реалізації на певних етапах виробництва. Це відбувається, наприклад, коли врожай сільськогосподарських культур уже зібрано, або корисні копалини вже видобуті, і їх продаж гарантовано за умовами форвардного контракту чи державної гарантії, або якщо існує активний ринок і є незначний ризик того,

що продаж не відбудеться. На такі запаси не поширюються вимоги цього Стандарту лише щодо оцінки.

- 5 Брокери товарної біржі – це особи, які купують або продають товари за дорученням інших осіб або за свій власний рахунок. Запаси, зазначені в пункті 3б), купуються в основному з метою продажу у близькому майбутньому і генерування прибутку внаслідок коливання цін або маржі брокера товарної біржі. Якщо такі запаси оцінюються за справедливою вартістю мінус витрати на продаж, на них не поширюються вимоги цього Стандарту лише щодо оцінки.

Визначення

- 6 Терміни, що використовуються в цьому Стандарті, мають такі значення:

Запаси – це активи, які:

- a) утримуються для продажу у ході звичайного ведення бізнесу;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу; або
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Чиста вартість реалізації – оцінена ціна продажу у ході звичайного ведення бізнесу мінус оцінені витрати на завершення та оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

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

- 7 Чиста вартість реалізації – це чиста сума, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від продажу запасів у ході звичайного ведення бізнесу. Справедлива вартість відображає ціну, за якою відбувалася б звичайна операція продажу такого ж об'єкта запасів на основному (або найсприятливішому) ринку для такого об'єкта запасів між учасниками ринку на дату оцінки. Перша – це вартість, визначена суб'єктом господарювання, остання – ні. Чиста вартість реалізації для запасів може не дорівнювати справедливій вартості мінус витрати на продаж.
- 8 Запаси охоплюють товари, придбані та утримувані для перепродажу, у тому числі, наприклад, товари, придбані підприємством роздрібною торгівлі та утримувані для перепродажу, або земля та інша нерухомість, утримувані для перепродажу. Запаси також охоплюють готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання та включають основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва. Витрати, понесені для виконання договору з клієнтом, які не приводять до збільшення запасів (або активів, що належать до сфери застосування іншого

Стандарту), обліковуюються відповідно до МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами”.

Оцінка запасів

- 9 Запаси оцінюють за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації.

Собівартість запасів

- 10 Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.

Витрати на придбання

- 11 Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом відшкодовуються суб'єктові господарювання податковими органами), а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання.

Витрати на переробку

- 12 Витрати на переробку запасів включають витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, наприклад прямі витрати на оплату праці. Вони також включають систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що понесені при переробці матеріалів у готову продукцію. Постійні виробничі накладні витрати – це ті непрямі витрати на виробництво, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва, такі як амортизація, технічне обслуговування виробничих будівель і обладнання та активи з права використання, що використовуються у виробничому процесі, а також пов'язані з виробництвом управлінські та адміністративні витрати. Змінні виробничі накладні витрати – це такі непрямі витрати на виробництво, які змінюються прямо (або майже прямо) відповідно до обсягу виробництва, такі як витрати на допоміжні матеріали та непрямі витрати на оплату праці.
- 13 Розподіл постійних виробничих накладних витрат на витрати, пов'язані з переробкою, базується на нормальній потужності виробничого устаткування. Нормальна потужність – це очікуваний рівень виробництва, якого можна досягти в середньому протягом кількох періодів або сезонів за звичайних обставин, якщо взяти до уваги зменшення потужності, що виникає в результаті запланованого технічного обслуговування. Можна використовувати фактичний рівень виробництва, коли він приблизно дорівнює нормальній потужності. Сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, не зростає внаслідок низького

рівня виробництва або простоїв. Нерозподілені накладні витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони понесені. У періоди надзвичайно високого рівня виробництва сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, зменшується так, щоб запаси не оцінювалися вище собівартості. Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей.

- 14** Результатом виробничого процесу можуть бути кілька продуктів, що виробляються одночасно. Це відбувається, наприклад, коли виготовляється спільна продукція або коли є основний та побічний продукти. Якщо витрати на переробку кожного продукту неможливо визначити окремо, вони розподіляються між продуктами на основі раціональної та послідовної бази розподілу. Наприклад, розподіл може базуватися як на відповідній ціні продажу кожного продукту, так і на етапі виробничого процесу, коли продукти вже можна відокремити один від одного, або на момент завершення виробництва продукту. Більшість побічних продуктів за своїм характером є несуттєвими. У таких випадках їх часто оцінюють за чистою вартістю реалізації і ця вартість вираховується із собівартості основного продукту. Як результат, балансова вартість основного продукту суттєво не відрізняється від його собівартості.

Інші витрати

- 15** Інші витрати включаються в собівартість запасів лише тією мірою, якою вони були понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх в теперішній стан. Наприклад, може бути доцільним включати в собівартість запасів невиробничі накладні витрати або витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів.
- 16** Прикладами витрат, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, є такі:
- а) понаднормові втрати матеріалів, праці або інших виробничих витрат;
 - б) витрати на зберігання, крім тих витрат, які є необхідними у виробничому процесі перед наступним етапом виробництва;
 - в) адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан; та
 - г) витрати на продаж.
- 17** МСБО 23 “*Витрати на позики*” визначає обмежені обставини, коли витрати на позики включаються в собівартість запасів.
- 18** Суб'єкт господарювання може купувати запаси на умовах відстрочення розрахунків. Якщо угода фактично містить елемент фінансування, цей елемент (наприклад, різниця між ціною придбання на стандартних кредитних умовах та сплаченою сумою) визнається як процентні витрати протягом періоду фінансування.

19 [Вилучено]

Собівартість сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів

20 Згідно із МСБО 41 “Сільське господарство” запаси, що включають сільськогосподарську продукцію, яку суб’єкт господарювання зібрав як урожай своїх біологічних активів, оцінюються під час первісного визнання за їхньою справедливою вартістю мінус витрати на продаж на час збирання врожаю. Це і є собівартістю запасів на таку дату для застосування цього Стандарту.

Методи оцінки собівартості

21 Такі методи оцінки собівартості запасів, як метод стандартних витрат або метод роздрібних цін, можуть використовуватися для зручності, якщо їх результати приблизно дорівнюють собівартості. Стандартні витрати враховують стандартні рівні використання основних та допоміжних матеріалів, праці, економічної та виробничої потужності. Їх регулярно аналізують і, за потреби, переглядають з огляду на поточні умови.

22 Метод роздрібних цін часто застосовується у роздрібній торгівлі для оцінки великої кількості одиниць запасів, які швидко змінюються і дають подібну маржу та для яких технічно неможливо застосувати інші методи визначення собівартості. Собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості продажу запасів на відповідний відсоток валової маржі. Застосований відсоток ураховує запаси, які були оцінені нижче початкової ціни продажу. Для кожного відділу роздрібною торгівлі часто використовують середній відсоток.

Формули собівартості

23 **Собівартість одиниць запасів, які, як правило, не є взаємозамінними, та товарів чи послуг, призначених для конкретних проектів, слід визначати шляхом використання конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості.**

24 Конкретна ідентифікація собівартості означає, що конкретні витрати ототожнюються з ідентифікованими одиницями запасів. Такий підхід є доцільним для запасів, призначених для конкретних проектів, незалежно від того, чи вони були придбані, чи вироблені. Проте конкретна ідентифікація собівартості недоцільна у випадку, коли існує велика кількість одиниць запасів, які, як правило, є взаємозамінними. За таких обставин можна скористатись методом вибору тих одиниць, що залишилися в запасах, щоб заздалегідь визначити вплив на прибуток або збиток.

25 **Собівартість запасів, за винятком наведених у пункті 23, слід визначати за формулою "перше надходження – перший видаток" (ФІФО) або за формулою середньозваженої собівартості. Суб’єктові господарювання слід застосовувати одну і ту саму формулу собівартості для всіх запасів**

суб'єкта господарювання подібного характеру та використання. Для запасів різного характеру або використання можуть бути виправданими різні формули собівартості.

- 26 Наприклад, запаси, використані в одному операційному сегменті, можуть використовуватися суб'єктом господарювання таким способом, який відрізняється від способу використання запасів того самого типу в іншому операційному сегменті. Проте відмінність у географічному розташуванні запасів (або у відповідних податкових правилах), сама по собі є недостатньою підставою для застосування різних формул собівартості.
- 27 Формула ФІФО припускає, що одиниці запасів, які були придбані або вироблені першими, продаються першими, а отже, одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбаними або виробленими нещодавно. Згідно з формулою середньозваженої собівартості, собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду. Середнє значення може бути обчислене на періодичній основі або з отриманням кожної додаткової партії залежно від обставин суб'єкта господарювання.

Чиста вартість реалізації

- 28 Собівартість запасів не може бути відшкодована, якщо ці запаси пошкоджені, якщо вони повністю або частково застаріли або ціна їх продажу знизилася. Собівартість запасів не може також бути відшкодована, якщо оцінені витрати на завершення виробництва або оцінені витрати на продаж зросли. Практика списання запасів нижче собівартості до чистої вартості реалізації збігається з тією точкою зору, що балансова вартість активів не повинна перевищувати суму, яка очікується від їх продажу або використання.
- 29 Запаси, як правило, списуються до чистої вартості реалізації за кожною окремою одиницею. Проте за деяких обставин може бути доцільно об'єднати подібні або взаємопов'язані одиниці. Це може бути у випадку з одиницями запасів, що відносяться до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеве використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, та практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць даної номенклатурної групи продукції. Недоцільно списувати запаси на основі їх класифікації, наприклад, готову продукцію або всі запаси у певному операційному сегменті.
- 30 Оцінки чистої вартості реалізації базуються на найбільш достовірних доказах, наявних на момент здійснення оцінок очікуваної суми реалізації запасів. При цих оцінках враховують коливання ціни або собівартості, безпосередньо пов'язані з подіями, які відбуваються після закінчення періоду, тією мірою, наскільки такі події підтверджують умови, що існували на кінець періоду.
- 31 Оцінки чистої вартості реалізації враховують також призначення, для якого утримують запаси. Наприклад, чиста вартість реалізації певної кількості

запасів, що їх утримують для виконання твердих договірних зобов'язань із продажу або надання послуг, базується на ціні договору. Якщо договір на продаж укладено на кількість товарів, меншу від утримуваних запасів, чиста вартість реалізації надлишку базується на загальних цінах продажу. Забезпечення можуть виникати за твердими договорами на продаж, що перевищують кількість утримуваних запасів, або за твердими договорами на закупівлю. Ці положення розглядаються згідно з МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи".

- 32 Матеріали та інші допоміжні матеріали, утримувані для використання під час виробництва запасів, не списуються нижче собівартості, якщо очікується, що готова продукція, виготовлена з них, буде реалізована за собівартістю або вище від собівартості. Проте, коли падіння ціни на матеріали указує на те, що собівартість готової продукції перевищить чисту вартість реалізації, матеріали списуються до їх чистої вартості реалізації. За таких обставин вартість заміщення матеріалів може бути найкращою наявною оцінкою чистої вартості їх реалізації.
- 33 У кожному наступному періоді проводиться нова оцінка чистої вартості реалізації. Якщо тих обставин, які раніше спричинили списання запасів нижче собівартості, більше немає, або якщо є чітке свідчення збільшення чистої вартості реалізації внаслідок зміни економічних обставин, сума списання відновлюється (тобто відновлення обмежується сумою первинного списання) так, що нова балансова вартість є нижчою від собівартості та переглянутої чистої вартості реалізації. Це відбувається, наприклад, коли одиниця запасів, відображена за чистою вартістю реалізації через падіння ціни її продажу, продовжує перебувати в запасах в наступному періоді, а ціна її продажу зросла.

Визнання як витрати

- 34 Коли запаси продані, балансова вартість цих запасів повинна визнаватися витратами періоду, в якому визнається відповідний дохід від звичайної діяльності. Сума будь-якого списання запасів до їх чистої вартості реалізації та всі втрати запасів повинні визнаватися витратами періоду, в якому відбувається списання або збиток. Сума будь-якого відновлення будь-якого списання запасів, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрати в періоді, в якому відбулося відновлення.
- 35 Деякі запаси можна розподіляти на рахунки інших активів, наприклад, запас, використаний як компонент основних засобів, що створюються власними силами. Запаси, розподілені в такий спосіб на інший актив, визнаються як витрати протягом строку корисного використання цього активу.

Розкриття інформації

- 36 У фінансовій звітності слід розкривати:
- а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;
 - б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятними для суб'єкта господарювання;
 - в) балансову вартість запасів, відображених за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж;
 - г) суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду;
 - ґ) суму будь-якого списання запасів, визнану як витрати періоду згідно з пунктом 34;
 - д) суму будь-якого відновлення будь-якого списання, що визнана як зменшення суми запасів, визнаної як витрати періоду згідно з пунктом 34;
 - е) обставини або події, що призвели до відновлення списання запасів згідно з пунктом 34; та
 - є) балансову вартість запасів, переданих у заставу як забезпечення зобов'язань.
- 37 Інформація про балансову вартість різних видів утримуваних запасів та про ступінь змін у цих активах є корисною для користувачів фінансової звітності. Загальна класифікація запасів така: товари, виробничі допоміжні матеріали, матеріали, незавершене виробництво та готова продукція.
- 38 Сума запасів, визнана як витрати протягом періоду, яку часто називають собівартістю продажу, складається з тих витрат, що були раніше включені до оцінки вже проданих одиниць запасів та нерозподілених виробничих накладних витрат та понаднормових сум виробничої собівартості запасів. Обставини суб'єкта господарювання можуть також виправдати включення інших сум, таких як витрати на збут.
- 39 Деякі суб'єкти господарювання приймають формат для прибутку або збитку, результатом якого є розкриття сум, відмінних від собівартості запасів, визнаних як витрати протягом періоду. Згідно з цим форматом суб'єкт господарювання подає аналіз витрат, застосовуючи класифікацію, що базується на характері витрат. У цьому випадку суб'єкт господарювання розкриває інформацію про витрати, визнані як витрати на сировину та витратні матеріали, витрати на оплату праці та інші витрати разом із сумою чистої зміни в запасах за період.

Дата набрання чинності

- 40 Суб'єктові господарювання слід застосовувати цей Стандарт для річних періодів, що починаються з 1 січня 2005 р. або пізніше. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до періоду, що розпочався раніше 1 січня 2005 р., він повинен розкрити цей факт.
- 40А [Вилучено]
- 40Б [Вилучено]
- 40В МСФЗ 13, випущений у травні 2011, змінив визначення справедливої вартості у пункті 6 та змінив пункт 7. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 40Г [Вилучено]
- 40Г МСФЗ 15 *“Дохід від договорів з клієнтами”*, випущений у травні 2014 року, змінив пункти 2, 8, 29 та 37 і вилучив пункт 19. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 15.
- 40Д МСФЗ 9, випущений у липні 2014, змінив пункт 2 і вилучив пункти 40А, 40Б та 40 Г. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.
- 40Е МСФЗ 16 *“Оренда”*, випущений у січні 2016, змінив пункт 12. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 16.

Вилучення інших положень

- 41 Цей Стандарт замінює МСБО 2 *“Запаси”* (переглянутий у 1993 р.).
- 42 Цей Стандарт замінює ПКТ-1 *“Послідовність: різні формули собівартості запасів”*.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 *Звіт про рух грошових коштів*¹

Мета

Інформація про грошові потоки суб'єкта господарювання є корисною, оскільки вона надає користувачам фінансової звітності основу для оцінки спроможності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також потреби суб'єкта господарювання щодо використання цих грошових потоків. Економічні рішення, що їх приймають користувачі, вимагають оцінки спроможності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також їх часу та визначеності.

Метою цього Стандарту є визначення вимог до надання інформації про історичні зміни грошових коштів суб'єкта господарювання та їх еквівалентів за допомогою звіту про рух грошових коштів, який розмежовує грошові потоки протягом періоду від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Сфера застосування

- 1** Суб'єкт господарювання складає **звіт про рух грошових коштів згідно з вимогами цього Стандарту та подає його як складову частину фінансової звітності за кожний період подання фінансової звітності.**
- 2** Цей Стандарт замінює МСБО 7 *“Звіт про зміни у фінансовому стані”*, затверджений у липні 1977 р.
- 3** Користувачі фінансової звітності суб'єкта господарювання зацікавлені в тому, як суб'єкт господарювання генерує і використовує грошові кошти та їх еквіваленти. Це не залежить від характеру діяльності суб'єкта господарювання і від того, чи можна розглядати грошові кошти як продукцію суб'єкта господарювання, наприклад, у випадку фінансової установи. Грошові кошти потрібні суб'єктам господарювання, як правило, з однакових причин, якою різною не була б їх основна діяльність, від якої одержують дохід. Суб'єктам господарювання потрібні грошові кошти для здійснення операцій, погашення зобов'язань і забезпечення доходу інвесторам. Відповідно, цей Стандарт вимагає від усіх суб'єктів господарювання подання звіту про рух грошових коштів.

Переваги інформації про рух грошових коштів

- 4** Звіт про рух грошових коштів, якщо він використовується разом з іншими фінансовими звітами, надає інформацію, яка дає користувачам змогу оцінювати зміни в чистих активах суб'єкта господарювання, його фінансовій структурі (у тому числі ліквідність та платоспроможність), а також здатність впливати на суми та строки грошових потоків з метою пристосування до змінюваних обставин та можливостей. Інформація про грошові потоки є корисною для оцінки здатності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти; вона також

¹ У вересні 2007 року РМСБО змінила назву МСБО 7 із “Звіт про зміни у фінансовому стані” на “Звіт про рух грошових коштів” внаслідок перегляду МСБО 1 “Подання фінансової звітності” у 2007 році.

дає користувачам змогу розробляти моделі для оцінки та порівняння теперішньої вартості майбутніх грошових потоків різних суб'єктів господарювання. Вона також підвищує ступінь зіставності звітності про результати діяльності різних суб'єктів господарювання, оскільки запобігає впливу різних підходів до обліку однакових операцій та подій.

- 5 Історична інформація про грошові потоки часто використовується як показник суми, періоду та визначеності майбутніх грошових потоків. Вона також корисна під час перевірки точності минулих оцінок майбутніх грошових потоків, а також взаємозв'язку рентабельності, чистих грошових потоків і впливу зміни цін.

Визначення

- 6 Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Грошові кошти складаються з готівки в касі і депозитів до запитання.

Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості.

Грошові потоки – це надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

Операційна діяльність – це основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність – це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Фінансова діяльність – діяльність, що спричиняє зміни розміру та складу вкладеного капіталу та запозичень суб'єкта господарювання.

Грошові кошти та їх еквіваленти

- 7 Еквіваленти грошових коштів утримуються для погашення короткострокових зобов'язань, але не для інвестиційних або яких-небудь інших цілей. Для того, щоб інвестицію можна було визначити як еквівалент грошових коштів, вона повинна вільно конвертуватися у відому суму грошових коштів і характеризуватися незначним ризиком зміни вартості. Таким чином, інвестиція визначається, звичайно, як еквівалент грошових коштів тільки в разі короткого строку погашення, наприклад, протягом не більше трьох місяців з дати придбання. Інвестиції в інструменти власного капіталу не входять до складу еквівалентів грошових коштів, якщо вони не є за сутністю еквівалентами грошових коштів, наприклад, у випадку привілейованих акцій, придбаних протягом короткого періоду їх погашення і з визначеною датою викупу.
- 8 Банківські позики, як правило, вважаються фінансовою діяльністю. Проте в деяких країнах банківські овердрафти, які підлягають погашенню за вимогою, є невід'ємною частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання. За таких обставин банківські овердрафти включаються як компонент грошових коштів та їх еквівалентів. Характерною рисою таких банківських операцій є часті

коливання залишків коштів на банківських рахунках – від перевищення надходжень до перевищення кредиту.

9. Грошові потоки не включають зміни статей, що становлять грошові кошти або їх еквіваленти, оскільки ці компоненти є частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання, а не частиною операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Управління грошовими коштами включає інвестування надлишку грошових коштів у еквіваленти грошових коштів.

Подання звіту про рух грошових коштів

10. **Звіт про рух грошових коштів повинен відображати грошові потоки протягом періоду згідно з поділом діяльності на операційну, інвестиційну та фінансову.**
11. Суб'єкт господарювання подає грошові потоки від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності у вигляді, який найбільше відповідає його бізнесу. Класифікація за видами діяльності надає інформацію, яка дає користувачам змогу оцінювати вплив цих видів діяльності на фінансовий стан суб'єкта господарювання і суму його грошових коштів та їх еквівалентів. Таку інформацію можна також бути використовувати для оцінки взаємозв'язку наведених вище видів діяльності.
12. Одна операція може охоплювати грошові потоки, різні за класифікацією. Наприклад, коли погашення позики грошовими коштами складається з процентів та основної суми боргу, проценти можна класифікувати як операційну діяльність, а основну суму боргу – як фінансову.

Операційна діяльність

13. Сума грошових потоків від операційної діяльності є ключовим показником того, якою мірою операції суб'єкта господарювання генерують грошові кошти, достатні для погашення позик, підтримки операційної потужності суб'єкта господарювання, виплати дивідендів та здійснення нових інвестицій без залучення зовнішніх джерел фінансування. Інформація про конкретні компоненти історичних грошових потоків від операційної діяльності є корисною разом з іншою інформацією для прогнозування майбутніх грошових потоків від операційної діяльності.
14. Грошові потоки від операційної діяльності визначаються переважно основною діяльністю суб'єкта господарювання, яка приносить дохід. Таким чином, вони є, як правило, результатом операцій та інших подій, які підпадають під визначення прибутку або збитку. Прикладами грошових потоків від операційної діяльності є:
- (а) надходження грошових коштів від продажу товарів та надання послуг;
 - (б) надходження грошових коштів від роялті, авторських гонорарів, комісійних, а також інший дохід;
 - (в) виплати грошових коштів постачальникам товарів та послуг;
 - (г) виплати грошових коштів працівникам та виплати за їх дорученням;
 - (г) [вилучено]

- (д) виплати грошових коштів або відшкодування податків на прибуток, якщо вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю; та
- (е) надходження і виплати грошових коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей

Деякі операції, наприклад продаж об'єкта основних засобів, можуть приносити прибуток або збиток, що є складовою визнаного прибутку або збитку. Грошові потоки, пов'язані з такими операціями є грошовими потоками від інвестиційної діяльності. Однак, виплати грошових коштів для виробництва або придбання активів, утримуваних для оренди іншим особам і в подальшому утримуваних для продажу, як описано в пункті 68А МСБО 16 "*Основні засоби*", є грошовими потоками від операційної діяльності. Надходження грошових коштів від орендної плати і подальший продаж таких активів також є грошовими потоками від операційної діяльності.

- 15 Суб'єкт господарювання може утримувати цінні папери та позики для проведення з ними біржових операцій або торгівлі ними; у такому випадку вони подібні до товарів, придбаних спеціально для перепродажу. Отже, грошові потоки, що є результатом придбання або продажу дилерських цінних паперів чи таких, що мають обіг на ринку, класифікуються як операційна діяльність. Так само, аванси грошовими коштами і позики, здійснені фінансовими установами, також, звичайно, класифікуються як операційна діяльність, оскільки вони пов'язані з основною діяльністю суб'єкта господарювання, яка приносить дохід.

Інвестиційна діяльність

- 16 Окреме розкриття інформації про грошові потоки, що виникають від інвестиційної діяльності, є важливим, оскільки грошові потоки відображають, якою мірою здійснювалися видатки на ресурси, призначені для генерування майбутніх доходів та майбутніх грошових потоків. Лише видатки, наслідком яких є визнаний актив у звіті про фінансовий стан, можуть бути класифіковані як інвестиційна діяльність. Прикладами грошових потоків, що виникають від інвестиційної діяльності, є:
- (а) виплати грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів. Ці виплати охоплюють також ті, що пов'язані з капіталізованими витратами на розробки та будівництво власними силами;
 - (б) надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових активів;
 - (в) виплати грошових коштів для придбання власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);
 - (г) надходження грошових коштів від продажу власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж надходження за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);

- (г) аванси грошовими коштами та позики, надані іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою);
- (д) надходження грошових коштів від повернення авансів та позик (інших, ніж аванси та позики фінансової установи), наданих іншим сторонам;
- (е) виплати грошових коштів за ф'ючерсними і форвардними контрактами, опціонами та контрактами "своп", окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або виплати класифікуються як фінансова діяльність; та
- (є) надходження грошових коштів від ф'ючерсних і форвардних контрактів, опціонів та контрактів "своп", окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або надходження класифікуються як фінансова діяльність.

Коли контракт відображається в обліку як хеджування визначеної позиції, грошові потоки за контрактом класифікуються так само, як грошові потоки за позицією, що хеджується.

Фінансова діяльність

- 17 Окреме розкриття інформації про грошові потоки, що виникають від фінансової діяльності, є важливим, оскільки воно корисне для передбачення претензій щодо майбутніх грошових потоків з боку тих, хто надає капітал суб'єктові господарювання. Прикладами грошових потоків, що виникають від фінансової діяльності, є:
- (а) надходження грошових коштів від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу;
 - (б) виплати грошових коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій суб'єкта господарювання;
 - (в) надходження грошових коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших короткострокових або довгострокових позик;
 - (г) виплати грошових коштів для погашення позик; та
 - (г) виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов'язаної з орендою.

Звітність про грошові потоки від операційної діяльності

- 18 Суб'єкт господарювання звітує про грошові потоки від операційної діяльності, застосовуючи:
- (а) **прямий метод**, згідно з яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів, або
 - (б) **непрямий метод**, згідно з яким прибуток чи збиток коригується відповідно до впливу операцій негрошового характеру, будь-яких відстрочок або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень або

виплат грошових коштів щодо операційної діяльності, а також відповідно до статей доходу або витрат, пов'язаних із грошовими потоками від інвестиційної чи фінансової діяльності.

- 19 Суб'єкти господарювання заохочуються до наведення в звітності грошових потоків від операційної діяльності із застосуванням прямого методу. Прямий метод надає інформацію, яка може бути корисною для оцінки майбутніх грошових потоків і яку не можна отримати із застосуванням непрямого методу. Згідно з прямим методом, інформацію про основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів можна отримати:
- (а) з облікових реєстрів суб'єкта господарювання, або
 - (б) шляхом коригування продажу, собівартості реалізації (процентний дохід та подібний дохід, процентні витрати та подібні витрати для фінансової установи), а також інших статей у звіті про сукупні доходи щодо:
 - (і) змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості від операційної діяльності;
 - (іі) інших негрошових статей; та
 - (ііі) інших статей, для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності.
- 20 Згідно з непрямым методом, чисті грошові потоки від операційної діяльності визначаються шляхом коригування прибутку або збитку відповідно до впливу:
- (а) змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості від операційної діяльності;
 - (б) негрошових статей, таких як амортизація, забезпечення, відстрочені податки, нереалізовані прибутки та збитки від обміну валют та нерозподілений прибуток від асоційованих підприємств; та
 - (в) усіх інших статей, для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності.

Допустимим є також визначення чистого руху грошових коштів від операційної діяльності непрямым методом, коли відображаються доходи та витрати, інформація про які розкрита у звіті про сукупні доходи, і зміни протягом звітного періоду в запасах, а також дебіторська та кредиторська заборгованість від операційної діяльності.

Звітність про грошові потоки від інвестиційної та фінансової діяльності

- 21 Суб'єкт господарювання окремо звітує про основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів, які виникають від інвестиційної та фінансової діяльності, за винятком звітування про грошові потоки на нетто-основі, що описано в пунктах 22 і 24.

Звітність про грошові потоки на нетто-основі

- 22** На нетто-основі можна відобразити в звітності грошові потоки, що виникають від таких видів операційної, інвестиційної або фінансової діяльності:
- (а) надходження і виплати грошових коштів за дорученням клієнтів, коли грошові потоки відображають діяльність клієнта, а не діяльність суб'єкта господарювання; та
 - (б) надходження і виплати грошових коштів за статтями, згідно з якими оборот є швидким, суми великими, а строки погашення короткими.
- 23** Прикладами надходжень і виплат грошових коштів, які згадуються в пункті 22 (а), є:
- (а) акцепт і виплата депозитів банку до запитання;
 - (б) кошти, які інвестиційний суб'єкт господарювання утримує для клієнтів; та
 - (в) орендна плата, яку одержують за дорученням власників майна та сплачують їм.
- 23А** Прикладами надходжень і виплат грошових коштів, які розглядаються в пункті 22 (б), є такі аванси та виплати:
- (а) основних сум боргу клієнтів, які використовують кредитні картки;
 - (б) придбання та продаж інвестицій; та
 - (в) інших короткострокових позик, наприклад, строк погашення яких становить не більше трьох місяців.
- 24** На нетто-основі можуть відобразитись в звітності грошові потоки, що виникають від усіх наведених нижче видів діяльності фінансової установи:
- (а) надходжень і виплат грошових коштів за акцептом і виплатою депозитів з фіксованим строком;
 - (б) розміщення депозитів в інших фінансових установах та вилучення депозитів із них; та
 - (в) авансів та позик у грошових коштах, наданих клієнтам, і повернення цих авансів та позик.

Грошові потоки в іноземній валюті

- 25** Грошові потоки, які виникають від операцій в іноземній валюті, відображаються у функціональній валюті суб'єкта господарювання із застосуванням до суми в іноземній валюті такого курсу обміну функціональної валюти на іноземну валюту, який був на дату грошового потоку.
- 26** Грошові потоки закордонного дочірнього підприємства перераховуються за курсом обміну функціональної валюти на іноземну валюту на дати грошових потоків.
- 27** Грошові потоки, деноміновані в іноземній валюті, відображаються способом, який відповідає вимогам МСБО 21 "Вплив змін валютних курсів". Він дозволяє застосовувати курс обміну, який наближається до фактичного курсу. Наприклад,

середньозважений курс обміну валют протягом періоду можна застосувати для відображення операцій в іноземній валюті або перерахування грошових потоків закордонного дочірнього підприємства. Проте МСБО 21 не дозволяє застосовувати валютний курс на кінець звітного періоду при перерахуванні грошових потоків закордонного дочірнього підприємства.

- 28 Нереалізовані прибутки та збитки, які виникають від змін валютного курсу, не є грошовими потоками. Проте вплив змін валютного курсу на грошові кошти та їх еквіваленти, які утримуються в іноземній валюті або підлягають виплаті в іноземній валюті, відображається в звіті про рух грошових коштів з метою узгодження грошових коштів та їх еквівалентів на початку і в кінці періоду. Ця сума подається окремо від грошових потоків від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності і містить курсові різниці, якщо вони були, коли рух грошових коштів визначався за курсом обміну валют на кінець періоду.
- 29 [Вилучено]
- 30 [Вилучено]

Проценти та дивіденди

- 31 **Інформація про кожен з грошових потоків від процентів та дивідендів, отриманих і сплачених, розкривається окремо. Кожен з них класифікується на послідовній основі в будь-які періоди як операційна, інвестиційна або фінансова діяльність.**
- 32 Інформація про загальну суму процентів, сплачених протягом звітного періоду, розкривається у звіті про рух грошових коштів незалежно від того, чи вона визнається як витрати у прибутку або збитку, чи капіталізується відповідно до МСБО 23 “*Витрати на позики*”.
- 33 Сплачені проценти й отримані проценти та дивіденди, як правило, класифікують для фінансової установи як грошові потоки від операційної діяльності. Проте немає одностайної думки щодо класифікації таких грошових потоків для інших суб’єктів господарювання. Сплачені проценти й отримані проценти та дивіденди можна класифікувати як грошові потоки від операційної діяльності, оскільки вони входять до визначення прибутку або збитку. Допустимою також є класифікація сплачених процентів та отриманих процентів і дивідендів, відповідно, як грошових потоків від фінансової та інвестиційної діяльності, тому що вони є витратами на одержання фінансових ресурсів або доходами від інвестиції.
- 34 Сплачені дивіденди можна класифікувати як рух грошових коштів від фінансової діяльності, оскільки вони є витратами на одержання фінансових ресурсів. Допустимою також є класифікація сплачених дивідендів як компонента грошових потоків від операційної діяльності для полегшення оцінки користувачами фінансової звітності здатності суб’єкта господарювання сплачувати дивіденди з грошових потоків від операційної діяльності.

Податки на прибуток

- 35 **Грошові потоки, що виникають від податків на прибуток, розкриваються окремо і класифікуються як грошові потоки від операційної діяльності,**

якщо їх не можна конкретно ототожнити з фінансовою та інвестиційною діяльністю.

- 36 Податки на прибуток виникають від операцій, які є джерелом грошових потоків, що класифікуються як операційна, інвестиційна або фінансова діяльність у звіті про рух грошових коштів. Тим часом як податкові витрати легко ототожнюються з інвестиційною або фінансовою діяльністю, пов'язані з ними грошові потоки від податків часто неможливо ідентифікувати і вони можуть виникати в інший період, ніж грошові потоки в результаті основної операції. Таким чином, сплачені податки, як правило, класифікуються як грошові потоки від операційної діяльності. Проте, коли можна ідентифікувати грошові потоки від податків із конкретною операцією, яка є джерелом грошових потоків, класифікованих як інвестиційна або фінансова діяльність, грошові потоки від податків класифікуються, відповідно, як інвестиційна або фінансова діяльність. Коли грошові потоки від податків розподіляються більше, ніж на один клас діяльності, розкривається інформація про загальну суму сплачених податків.

Інвестиції в дочірні, асоційовані та спільні підприємства

- 37 Коли облік інвестицій в асоційоване, спільне або дочірнє підприємство здійснюється із застосуванням методу участі в капіталі або методом обліку за собівартістю, інвестор обмежує своє звітування в звіті про рух грошових коштів грошовими потоками між ним та об'єктом інвестування, наприклад, дивідендами й авансами.
- 38 Суб'єкт господарювання, який звітує про свою частку в асоційованому або спільному підприємстві із застосуванням методу участі в капіталі, включає до свого звіту про рух грошових коштів інформацію про грошові потоки від своїх інвестицій в асоційоване або спільне підприємство, а також розподіл прибутку або інші платежі чи надходження між ним і асоційованим або спільним підприємством.

Зміни часток участі у капіталі дочірніх підприємств та інших господарських одиниць

- 39 Сукупні грошові потоки, що виникають від отримання або втрати контролю над дочірніми підприємствами або іншими господарськими одиницями, подаються окремо і класифікуються як інвестиційна діяльність.
- 40 Суб'єкт господарювання розкриває в узагальненому вигляді як отримання контролю, так і втрату контролю над дочірніми підприємствами або іншими господарськими одиницями протягом періоду за кожним із наведених далі пунктів:
- (а) загальна сплачена або отримана компенсація;
 - (б) та частина компенсації, яку виплачено грошовими коштами або їх еквівалентами;

- (в) сума грошових коштів та їх еквівалентів у дочірніх підприємствах або інших господарських одиницях, контроль над якими був отриманий або втрачений; та
 - (г) сума активів та зобов'язань за кожною основною категорією, за винятком грошових коштів або їх еквівалентів у дочірніх підприємствах або інших господарських одиницях, контроль над якими був отриманий або втрачений.
- 40А Інвестиційному суб'єктові господарювання, як визначено в МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність", не потрібно застосовувати пункти 40(в) або 40(г) до інвестиції в дочірнє підприємство, яке повинно оцінюватися за справедливою вартістю через прибуток або збиток.
- 41 Окреме подання впливу грошових потоків від отримання або втрати контролю над дочірніми підприємствами та іншими господарськими одиницями у вигляді окремих елементів статей (разом з окремим розкриттям інформації про суми активів і зобов'язань, які були придбані або продані) допомагає відрізнити ці грошові потоки від грошових потоків, які виникають від іншої операційної, інвестиційної і фінансової діяльності. Вплив грошових потоків від втрати контролю не вираховується з грошових потоків від отримання контролю.
- 42 Сукупна сума грошових коштів, сплачених або отриманих як компенсація за отримання або втрату контролю над дочірніми підприємствами або іншими господарськими одиницями, визнається у звіті про рух грошових коштів за вирахуванням грошових коштів та їх еквівалентів, що були придбані або продані у рамках таких операцій, подій чи змін обставин.
- 42А Грошові потоки, що виникають унаслідок змін, пов'язаних із зміною часток участі у капіталі дочірнього підприємства, які не спричиняють втрату контролю, класифікуються як грошові потоки від фінансової діяльності, окрім випадків, коли дочірнє підприємство утримується інвестиційним суб'єктом господарювання, як визначено в МСФЗ 10, та коли таке дочірнє підприємство повинно оцінюватися за справедливою вартістю через прибуток або збиток.
- 42Б Зміни часток участі у капіталі дочірнього підприємства, які не спричиняють втрату контролю, наприклад, подальше придбання або продаж материнським підприємством інструментів капіталу дочірнього підприємства, обліковуються як операції з капіталом (див. МСФЗ 10), окрім випадків, коли дочірнє підприємство утримується інвестиційним суб'єктом господарювання та коли таке дочірнє підприємство повинно оцінюватися за справедливою вартістю через прибуток або збиток. Відповідно, кінцеві грошові потоки класифікуються так само, як інші операції з власниками, описані в пункті 17.

Негрошові операції

- 43 Інвестиційні та фінансові операції, які не потребують використання грошових коштів або їх еквівалентів, виключаються зі звіту про рух грошових коштів. Такі операції розкриваються в інших фінансових звітах у такий спосіб, який надає всю відповідну інформацію про таку інвестиційну та фінансову діяльність.
- 44 Багато видів інвестиційної та фінансової діяльності не впливає прямо на поточні грошові потоки, незважаючи на те, що вони справді впливають на структуру

капіталу та активів суб'єкта господарювання. Виключення негрошових операцій зі звіту про рух грошових коштів відповідає меті звіту про рух грошових коштів, оскільки ці статті не відносяться до грошових потоків поточного періоду. Прикладами негрошових операцій є такі:

- (а) придбання активів або шляхом прийняття прямо пов'язаних з ними зобов'язань, або шляхом оренди;
- (б) придбання суб'єкта господарювання шляхом випуску акцій; та
- (в) перетворення боргу у власний капітал.

Зміни зобов'язань, пов'язаних з фінансовою діяльністю

- 44А Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка надає користувачам фінансової звітності можливість оцінити зміни зобов'язань, пов'язаних з фінансовою діяльністю, включаючи як зміни, пов'язані з грошовими потоками, так і зміни, не пов'язані з грошовими коштами.**
- 44Б Якщо це необхідно для задоволення вимоги пункту 44А, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про такі зміни зобов'язань, пов'язаних з фінансовою діяльністю:
- (а) зміни внаслідок грошових потоків від фінансової діяльності;
 - (б) зміни внаслідок отримання або втрати контролю над дочірніми підприємствами або іншим бізнесом;
 - (в) вплив змін валютних курсів;
 - (г) зміни справедливої вартості; та
 - (г) інші зміни.
- 44В Зобов'язання, пов'язані з фінансовою діяльністю, – це зобов'язання, за якими грошові потоки були класифіковані – або майбутні грошові потоки будуть класифіковані – у звіті про рух грошових коштів як грошові потоки від фінансової діяльності. Крім того, викладена у пункті 44А вимога розкривати інформацію застосовується і до змін фінансових активів (наприклад, активів, які хеджують зобов'язання, пов'язані з фінансовою діяльністю), якщо грошові потоки, пов'язані з такими фінансовими активами, були включені – або майбутні грошові потоки будуть включені – до грошових потоків від фінансової діяльності.
- 44Г Одним із способів виконання викладеної у пункті 44А вимоги розкривати інформацію є зіставлення залишків на початок та на кінець звітного періоду у звіті про фінансовий стан за зобов'язаннями, пов'язаними з фінансовою діяльністю, включаючи зміни, визначені у пункті 44Б. Якщо суб'єкт розкриває інформацію про таке зіставлення, то він має надати достатню інформацію, яка дає можливість користувачам фінансової звітності встановити зв'язок між статтями, включеними у зіставлення, та звітом про фінансовий стан і звітом про рух грошових коштів.
- 44Г Якщо суб'єкт господарювання розкриває інформацію, якої вимагає пункт 44А, разом з розкриттям інформації про зміни інших активів та зобов'язань, то він має розкривати інформацію про зміни зобов'язань, пов'язаних з фінансовою діяльністю, окремо від змін таких інших активів та зобов'язань.

Компоненти грошових коштів та їх еквівалентів

- 45** Суб'єкт господарювання розкриває компоненти грошових коштів та їх еквівалентів і подає узгодження сум у звіті про рух грошових коштів за статтями, відповідними наведеному у звіті про фінансовий стан.
- 46** Зважаючи на відмінність у всьому світі практики управління грошовими коштами і банківських угод та на виконання вимог МСБО 1 *“Подання фінансової звітності”*, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про політику, яку він приймає для визначення складу грошових коштів та їх еквівалентів.
- 47** Вплив будь-якої зміни в політиці щодо визначення компонентів грошових коштів та їх еквівалентів, наприклад зміни в класифікації фінансових інструментів, які раніше вважалися частиною портфеля інвестицій суб'єкта господарювання, визначається відповідно до МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”*.

Розкриття іншої інформації

- 48** Суб'єкт господарювання розкриває (разом з коментарями управлінського персоналу) суму значних залишків грошових коштів та їх еквівалентів, утримуваних суб'єктом господарювання і недоступних для використання групою.
- 49** Існують різні обставини, коли залишки грошових коштів та їх еквівалентів утримуються суб'єктом господарювання і є недоступними для використання групою. Прикладами можуть бути залишки грошових коштів та їх еквівалентів, що утримуються дочірнім підприємством, яке здійснює свою діяльність у країні, де застосовується контроль за обміном валют або інші правові обмеження, коли залишки недоступні для спільного використання материнським підприємством або іншими дочірніми підприємствами.
- 50** Додаткова інформація може бути доречною і сприяти розумінню користувачами фінансового стану й ліквідності суб'єкта господарювання. Розкриття такої інформації, разом з коментарями управлінського персоналу, заохочується і може включати:
- (а) суму невикористаних запозичених коштів, що можуть бути наявними для майбутньої операційної діяльності і для погашення зобов'язань інвестиційного характеру, із зазначенням будь-яких обмежень щодо використання цих коштів;
 - (б) [вилучено]
 - (в) сукупну суму грошових потоків, які відображають збільшення операційної потужності окремо від тих грошових потоків, які потрібні для підтримання операційної потужності; та
 - (г) суму грошових потоків, які виникають від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності в кожній галузі і в кожному звітному сегменті (див. МСФЗ 8 *“Операційні сегменти”*).
- 51** Окреме розкриття інформації про грошові потоки, які відображають збільшення операційної потужності, від грошових потоків, потрібних для підтримання операційної потужності, є корисним, оскільки допомагає користувачеві

визначити, чи є адекватними інвестиції суб'єкта господарювання на підтримку операційної потужності. Суб'єкт господарювання, інвестиції якого на підтримку операційної потужності не є адекватними, може втратити майбутню прибутковість заради поточної ліквідності та виплат власникам.

- 52 Розкриття інформації про грошові потоки за сегментами допомагає користувачам краще зрозуміти взаємозв'язок грошових потоків бізнесу в цілому і його складових частин, а також ліквідність та відмінність руху грошових коштів за сегментами.

Дата набрання чинності

- 53 Цей Стандарт набирає чинності для фінансової звітності за періоди, що починаються 1 січня 1994 р. або пізніше.
- 54 МСБО 27 (змінений в 2008 р.) змінив до пунктів 39–42 та додав пункти 42А і 42Б. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 липня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 27 (змінений в 2008 р.) до більш раннього періоду, ці зміни застосовуються до цього більш раннього періоду. Зміни застосовуються ретроспективно.
- 55 Пункт 14 змінений документом “Удосконалення МСФЗ”, випущеним у травні 2008 р. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт і застосовує пункт 68А МСБО 16.
- 56 Пункт 16 змінений документом “Удосконалення МСФЗ”, випущеним у квітні 2009 р. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, що починаються 1 січня 2010 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.
- 57 МСФЗ 10 та МСФЗ 11 “Спільна діяльність”, випущені у травні 2011 р., змінили пункти 37, 38 і 42Б та вилучили пункт 50(б). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 10 та МСФЗ 11.
- 58 Документ “Інвестиційні суб'єкти господарювання” (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), випущений у жовтні 2012 р., змінив пункти 42А і 42Б та додав пункт 40А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування документа “Інвестиційні суб'єкти господарювання” дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, то він разом з тим застосовує й усі зміни, включені у документ “Інвестиційні суб'єкти господарювання”.
- 59 МСФЗ 16 “Оренда”, випущений у січні 2016 р., змінив пункти 17 та 44. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 16.
- 60 Документ “Ініціатива щодо розкриття інформації” (зміни до МСБО 7), випущений у січні 2016 р., додав пункти 44А-44Г. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2017 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни вперше, від нього не вимагається надавати порівняльну інформацію за попередні періоди.

МСБО 7

- 61 МСФЗ 17 “*Страхові контракти*”, випущений у травні 2017 р., змінив пункт 14. Суб’єкт господарювання застосовує зазначену зміну, якщо він застосовує МСФЗ 17.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8

Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки

Мета

- 1 Метою цього Стандарту є визначення критеріїв до обрання та змінювання облікових політик разом з обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок. Стандарт має на меті покращання доречності та достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання та зіставності такої фінансової звітності в часі, а також зіставності з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання.
- 2 Вимоги до розкриття інформації про облікові політики, за винятком інформації про зміни в облікових політиках, надані в МСБО 1 “Подання фінансової звітності”.

Сфера застосування

- 3 Цей Стандарт застосовується при обранні та застосуванні облікових політик, обліку змін в облікових політиках, змін в облікових оцінках та виправленні помилок попередніх періодів.
- 4 Податкові наслідки виправлень помилок попередніх періодів та ретроспективних коригувань, зроблених з метою застосування змін в облікових політиках, обліковуються та розкриваються відповідно до МСБО 12 “Податки на прибуток”.

Визначення

- 5 Терміни, які використовуються у цьому Стандарті, мають такі значення:

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

Облікові оцінки - це грошові суми у фінансовій звітності, які мають невизначеність оцінки.

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

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

Суттєвий – термін визначений у пункті 7 МСБО 1 та використовується в цьому Стандарті з таким самим значенням.

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

- а) була наявна, коли фінансову звітність за ті періоди затвердили до випуску; та
- б) за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою та врахованою при складанні та поданні цієї фінансової звітності.

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

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

¹ Визначення МСФЗ змінені після зміни назв, введених переглянутою Конституцією Фонду МСФЗ у 2010 році.

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

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

- а) вплив ретроспективного застосування або ретроспективного перерахування не можна визначити;
- б) ретроспективне застосування або ретроспективне перерахування вимагає припущень про те, яким був би намір управлінського персоналу в той період; або
- в) ретроспективне застосування або ретроспективне перерахування вимагає значних оцінок сум і неможливо об'єктивно відокремити від іншої інформації ту інформацію про такі оцінки, яка:
 - і) надає свідчення обставин, що існували на дату (дати), на які ці суми мали бути визнаними, оціненими або розкритими; та
 - іі) була наявною, коли фінансову звітність за той попередній період затвердили до випуску.

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

- а) застосуванням нової облікової політики до операцій, інших подій та умов, що відбуваються після дати зміни облікової політики; та
- б) визнання впливу зміни в обліковій оцінці в поточному та майбутніх періодах, на які впливає зміна.

6 [Вилучено]

Облікові політики

Обрання та застосування облікових політик

- 7 Якщо МСФЗ конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, облікову політику чи облікові політики, застосовані до такої статті, слід визначити шляхом застосування МСФЗ.
- 8 МСФЗ наводять облікові політики, які, за висновком РМСБО, дають змогу скласти таку фінансову звітність, яка міститиме доречну та достовірну інформацію про операції, інші події та умови, до яких вони застосовуються. Такі політики не слід застосовувати, якщо вплив їх застосування є несуттєвим. Проте неприйнятним є робити несуттєві відхилення від МСФЗ або залишати їх невикористаними, щоб досягти особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків суб'єкта господарювання.
- 9 МСФЗ супроводжуються керівництвом, щоб допомогти суб'єктам господарювання під час застосування цих вимог. В усіх таких керівництвах зазначається, чи є вони невід'ємною частиною МСФЗ. Керівництво, яке є невід'ємною частиною МСФЗ, обов'язкове для виконання. Керівництво, яке не є невід'ємною частиною МСФЗ, не містить вимог до фінансової звітності.
- 10 Якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була:
 - а) доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень; та
 - б) достовірною, в тому значенні, що фінансова звітність:
 - і) подає достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;
 - іі) відображає економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише

- юридичну форму;
 - iii) є нейтральною, тобто вільною від упереджень;
 - iv) є об'єктивною; та
 - v) є повною в усіх суттєвих аспектах.
- 11 При формуванні судження, згаданого в пункті 10, управлінський персонал має посилається на прийнятність наведених далі джерел та враховувати їх у низхідному порядку:
- a) вимоги в МСФЗ, у яких ідеться про подібні та пов'язані з ними питання; та
 - б) визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат у *Концептуальній основі фінансової звітності (Концептуальній основі)*.²
- 12 При формуванні судження, згаданого в пункті 10, управлінський персонал має враховувати найостанніші положення інших органів, що розробляють та затверджують стандарти, які використовують подібну концептуальну основу для розробки стандартів бухгалтерського обліку, іншу літературу з бухгалтерського обліку та прийняті галузеві практики, тією мірою, якою вони не суперечать джерелам у пункті 11.

Послідовність облікових політик

- 13 Суб'єкт господарювання має обирати та застосовувати свої облікові політики послідовно для подібних операцій, інших подій та умов, якщо МСФЗ конкретно не вимагає або не дозволяє визначення категорії статей, для яких різні політики можуть бути доречними. Якщо МСФЗ вимагає або дозволяє таке визначення категорій, слід обирати прийнятну облікову політику та послідовно застосовувати її до кожної категорії.

Зміни в облікових політиках

- 14 Суб'єкт господарювання має змінити облікову політику, лише якщо зміна:
- a) вимагається МСФЗ; або
 - б) призводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та більш доречну інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання.
- 15 Користувачі фінансової звітності повинні мати змогу порівнювати фінансову звітність суб'єкта господарювання через якийсь час для визначення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Тому, однакові облікові політики застосовуються протягом кожного періоду та в проміжок часу від одного періоду до іншого, якщо зміна в обліковій політиці не відповідає критеріям, наведеним у пункті 14.
- 16 Не вважається змінами в облікових політиках:
- a) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше; та
 - б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими.
- 17 Первісне застосування політики для переоцінки активів відповідно до МСБО 16 “Основні засоби” або МСБО 38 “Нематеріальні активи” є зміною в обліковій політиці, яку слід розглядати як переоцінку відповідно до МСБО 16 або МСБО 38, а не відповідно до цього Стандарту.
- 18 Пункти 19-31 не застосовуються до зміни в обліковій політиці, описаній у пункті 17.

Застосування змін в облікових політиках

- 19 З урахуванням пункту 23:

² Пункт 54Е пояснює, як цю вимогу змінено для залишків за рахунками тарифного регулювання.

- а) суб'єкт господарювання має обліковувати зміну в обліковій політиці, яка є наслідком первісного застосування МСФЗ, відповідно до конкретних положень перехідного періоду, якщо вони є в такому МСФЗ; та
 - б) якщо суб'єкт господарювання змінює облікову політику після первісного застосування МСФЗ, який не містить конкретних положень перехідного періоду, застосованих до такої зміни або змін в обліковій політиці добровільно, то він застосовує зміну ретроспективно.
- 20 Цей Стандарт передбачає, що більш раннє застосування МСФЗ не є добровільною зміною в обліковій політиці.
- 21 Якщо немає МСФЗ, який застосовується конкретно до операції, іншої події або умови, управлінський персонал може згідно з пунктом 12 застосовувати облікову політику з найостанніших положень інших органів, що розробляють та затверджують стандарти, які використовують подібну концептуальну основу для розробки стандартів бухгалтерського обліку. Якщо внаслідок зміни такого положення суб'єкт господарювання обирає змінити облікову політику, така зміна обліковується та інформація про це розкривається як добровільна зміна в обліковій політиці.

Ретроспективне застосування

- 22 З урахуванням пункту 23, якщо зміна в обліковій політиці застосовується ретроспективно згідно з пунктом 19 а) або б), суб'єкт господарювання має коригувати залишок кожного компонента власного капіталу за найбільш ранній попередній поданий період, а також коригувати інші порівнювані суми, інформація про які розкрита за кожний попередній поданий період, так, наче нова облікова політика застосовувалася завжди.

Обмеження ретроспективного застосування

- 23 Якщо ретроспективне застосування вимагається пунктом 19 а) або б), зміну в обліковій політиці застосовують ретроспективно, за винятком тих випадків, коли неможливо визначити вплив на конкретний період або кумулятивний вплив зміни.
- 24 Якщо неможливо визначити вплив на конкретний період зміни облікової політики щодо порівняльної інформації за один або кілька поданих попередніх періодів, то суб'єкт господарювання має застосовувати нову облікову політику до балансової вартості активів та зобов'язань станом на початок найбільш раннього періоду, щодо якого є можливим ретроспективне застосування та який може бути поточним періодом; суб'єкт господарювання має робити також і відповідні коригування залишків на початок періоду кожного компонента власного капіталу, на який вона впливає, за той період.
- 25 Якщо на початок поточного періоду неможливо визначити кумулятивний вплив застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів, то суб'єкт господарювання має коригувати порівняльну інформацію, щоб застосовувати нову облікову політику перспективно з найбільш ранньої можливої дати.
- 26 Якщо суб'єкт господарювання застосовує нову облікову політику ретроспективно, то він, наскільки це можливо, застосовує нову облікову політику до порівняльної інформації за попередні періоди. Ретроспективне застосування до попереднього періоду неможливе, якщо неможливо визначити кумулятивний вплив на суми у звіті про фінансовий стан на початок та кінець періоду. Сума остаточного коригування, пов'язаного з періодами, попередніми щодо періодів, поданих у фінансовій звітності, здійснюється щодо суми залишку кожного компонента власного капіталу, на який вона впливає, на початок найбільш раннього попереднього поданого періоду. Як правило, робиться коригування нерозподіленого прибутку. Проте можна коригувати інший компонент власного капіталу (наприклад, з метою відповідності до МСФЗ). Будь-яку інформацію про попередні періоди, таку як історичні узагальнення фінансових даних за минулі періоди, також, наскільки це можливо, коригують.
- 27 Якщо для суб'єкта господарювання неможливо застосувати нову облікову політику ретроспективно, оскільки він не може визначити кумулятивний вплив застосування політики до всіх попередніх періодів, то відповідно до пункту 25 суб'єкт господарювання застосовує нову політику перспективно з початку найбільш раннього можливого періоду. Тому він нехтує тією частиною кумулятивного коригування активів, зобов'язань та власного капіталу, що виникає до цієї дати. Зміна облікової політики дозволяється, навіть якщо неможливо застосовувати політику перспективно до будь-якого попереднього періоду. Пункти 50-53 надають керівництво для випадків, коли неможливо застосовувати

нову облікову політику до одного або кількох попередніх періодів.

Розкриття інформації

- 28 Якщо первісне застосування МСФЗ впливає на поточний період чи на будь-який попередній період, або матиме такий вплив (за винятком того, що неможливо визначити суму коригування), або може мати вплив на майбутні періоди, то суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:
- а) назву МСФЗ;
 - б) той факт, що зміна в обліковій політиці здійснюється відповідно до його положень перехідного періоду (якщо це застосовується);
 - в) характер зміни в обліковій політиці;
 - г) опис положень перехідного періоду (якщо це прийнятно);
 - г) положення перехідного періоду, які могли б мати вплив на майбутні періоди (якщо це прийнятно);
 - д) суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо):
 - і) для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає; та
 - іі) для базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо МСБО 33 *“Прибуток на акцію”* застосовується до суб'єкта господарювання;
 - е) суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданому (наскільки це можливо); та
 - е) якщо ретроспективне застосування, що його вимагає пункт 19 а) або б), неможливе для конкретного попереднього періоду або для періодів, що передують поданому, то розкривають обставини, що привели до існування такої умови, та опис того, як і з якого часу застосовується зміна в обліковій політиці.

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

- 29 Якщо добровільна зміна в обліковій політиці впливає на поточний період чи будь-який попередній період або матиме вплив на цей період (за винятком того, що неможливо визначити суму коригування), або може мати вплив на майбутні періоди, то суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:
- а) характер зміни в обліковій політиці;
 - б) причини, завдяки яким застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та більш доречну інформацію;
 - в) суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо):
 - і) для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає; та
 - іі) для базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо МСБО 33 застосовується до суб'єкта господарювання;
 - г) суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданим (наскільки це можливо); та
 - г) якщо ретроспективне застосування є неможливим для конкретного попереднього періоду або періодів, що передують поданим, то розкривають обставини, що призвели до існування цієї умови, а також опис того, як та з якого часу застосовується зміна в обліковій політиці.

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

- 30 Якщо суб'єкт господарювання не застосовував нові МСФЗ, які опубліковані, але ще не набрали чинності, то суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:
- а) цей факт; та

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

31 Відповідно до пункту 30, суб'єкт господарювання розглядає розкриття такої інформації:

- а) назву нового МСФЗ;
- б) характер наступної зміни або змін в обліковій політиці;
- в) дату, з якої вимагається застосування МСФЗ;
- г) дату, на яку він планує вперше застосувати МСФЗ; та
- г) або:
 - і) аналіз впливу, який, за очікуванням, таке первісне застосування МСФЗ матиме на фінансову звітність суб'єкта господарювання; або
 - іі) якщо такий вплив не є відомим або його не можна обґрунтовано оцінити, зазначення цього.

Облікові оцінки

32 Облікова політика може вимагати оцінювати статті фінансової звітності у спосіб, що передбачає невизначеність оцінки, тобто облікова політика може вимагати, щоб такі статті оцінювалися в грошових сумах, які не піддаються безпосередньому спостереженню й натомість мають оцінюватись наближено. У такому випадку суб'єкт господарювання розробляє облікову оцінку для досягнення мети, визначеної обліковою політикою. Розробка облікових оцінок передбачає застосування суджень або припущень на основі самої останньої наявної достовірної інформації. Прикладами облікових оцінок є:

- а) резерв під збитки для очікуваних кредитних збитків під час застосування МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”;
- б) чиста вартість реалізації одиниці запасів під час застосування МСБО 2 “Запаси”;
- в) справедлива вартість актива або зобов'язання під час застосування МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”;
- г) амортизаційні витрати для об'єкта основних засобів під час застосування МСБО 16; та
- г) забезпечення для гарантійних зобов'язань під час застосування МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”.

32А Суб'єкт господарювання застосовує методи оцінювання та вхідні дані для розроблення облікової оцінки. Методи оцінювання включають методи наближеного оцінювання (наприклад, методи, які застосовуються для оцінки резерву під збитки для очікуваних кредитних збитків під час застосування МСФЗ 9) та методи вартісного оцінювання (наприклад, методи, які застосовуються для оцінки справедливої вартості актива або зобов'язання під час застосування МСФЗ 13).

32Б Термін “наближене оцінювання” у МСФЗ іноді стосується наближеного оцінювання, яке не є обліковою оцінкою як визначено у цьому Стандарті. Наприклад, це іноді стосується вхідних даних, які застосовуються для розроблення облікових оцінок.

33 Застосування обґрунтованих оцінок є важливою частиною складання фінансової звітності і не підриває її достовірності.

Зміни в облікових оцінках

34 У суб'єкта господарювання може виникнути потреба змінити облікову оцінку, якщо відбуваються зміни в обставинах, на основі яких здійснювалася така облікова оцінка, або внаслідок нової інформації, нових розробок чи більшого досвіду. За своїм характером зміна в обліковій оцінці не стосується попередніх періодів та не є виправленням помилок.

34А Впливом зміни у вхідних даних або зміни у методі оцінювання на облікову оцінку є зміни в облікових оцінках, якщо вони не є наслідком виправлення помилок попередніх періодів.

- 35 Зміна застосованої основи оцінки є зміною облікової політики, а не зміною облікової оцінки. Якщо важко розрізнити зміну облікової політики та зміну облікової оцінки, зміна вважається зміною облікової оцінки.

Застосування змін в облікових оцінках

- 36 Вплив зміни облікової оцінки, крім зміни, до якої застосовується пункт 37, визнають перспективно, включаючи його у прибуток або збиток:
- у періоді, коли відбулася зміна, якщо зміна впливає лише на цей період; або
 - у періоді, коли відбулася зміна, та у майбутніх періодах, якщо зміна впливає на них разом.
- 37 Якщо зміна в обліковій оцінці приводить до змін в активах та зобов'язаннях або стосується статті власного капіталу, її визнають шляхом коригування балансової вартості відповідного актива, зобов'язання або статті власного капіталу в періоді, коли відбулася зміна.
- 38 Перспективне визнання впливу зміни в обліковій оцінці означає, що ця зміна застосовується до операцій, інших подій або умов з дати такої зміни. Зміна в обліковій оцінці може впливати на прибуток або збиток лише поточного періоду або прибуток чи збиток як поточного, так і майбутніх періодів. Наприклад, зміна у резерві під збитки для очікуваних кредитних збитків впливає на прибуток або збиток лише поточного періоду, а тому визнається у цьому поточному періоді. Однак зміна у наближено оціненому строку корисного використання актива, що амортизується, або втіленої в ньому очікуваної моделі споживання майбутніх економічних вигід впливає на витрати на амортизацію за поточний період та за кожний майбутній період протягом строку корисного використання актива, що залишився. В обох випадках вплив зміни, пов'язаної з поточним періодом, визнається як дохід або витрати у цьому поточному періоді. Якщо є вплив на майбутні періоди, то це визнається як дохід або витрати у цих майбутніх періодах.

Розкриття інформації

- 39 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про характер та суму зміни в обліковій оцінці, яка впливає на поточний період або, за очікуванням, впливатиме на майбутні періоди, за винятком розкриття інформації про вплив на майбутні періоди, якщо неможливо оцінити такий вплив.
- 40 Якщо інформацію про розмір впливу на майбутні періоди не розкрито у зв'язку з неможливістю його оцінки, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про цей факт.

Помилки

- 41 Помилки можуть виникати щодо визнання, оцінки, подання або розкриття інформації про елементи фінансової звітності. Фінансова звітність не відповідає МСФЗ, якщо вона містить або суттєві помилки, або несуттєві помилки, зроблені навмисно для досягнення особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків суб'єкта господарювання. Потенційні помилки поточного періоду, виявлені протягом цього періоду, виправляють до затвердження фінансової звітності до випуску. Проте суттєві помилки іноді не виявляють, доки не настане подальший період, і такі помилки попередніх періодів виправляють у порівняльній інформації, поданій у фінансовій звітності за такий подальший період (див. пункти 42-47).
- 42 З урахуванням пункту 43, суб'єкт господарювання виправляє суттєві помилки попередніх періодів ретроспективно в першому комплекті фінансової звітності, затвердженій до випуску після їх виявлення шляхом:
- перерахування порівнюваних сум за поданий попередній період (періоди), у якому відбулася помилка; або
 - перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за найбільш ранній з поданих попередніх періодів, якщо помилка відбулася до найбільш раннього з поданих попередніх періодів.

Обмеження ретроспективного застосування

- 43 Помилку попереднього періоду виправляють шляхом ретроспективного перерахування, за винятком випадків, коли неможливо визначити або вплив на конкретний період, або кумулятивний вплив помилки.
- 44 Якщо неможливо визначити вплив на конкретний період помилки щодо порівняльної інформації за один або кілька відображених попередніх періодів, то суб'єкт господарювання перераховує залишки активів, зобов'язань та власного капіталу для найбільш раннього періоду, для якого можливе ретроспективне перерахування (який може бути поточним періодом).
- 45 Якщо на початку поточного періоду неможливо визначити кумулятивний вплив помилки за всі попередні періоди, суб'єкт господарювання перераховує порівняльну інформацію для виправлення помилки перспективно з найбільш ранньої можливої дати.
- 46 Виправлення помилки попереднього періоду виключається з прибутку або збитку за період, у якому виявлено помилку. Будь-яка інформація, подана за попередні періоди, включаючи будь-які історичні виклади фінансових даних за минулі періоди, перераховується, наскільки це можливо.
- 47 Якщо неможливо визначити суму помилки (наприклад, помилка в застосуванні облікової політики) за всі попередні періоди, тоді суб'єкт господарювання відповідно до пункту 45 перераховує порівняльну інформацію перспективно з найбільш ранньої можливої дати. Тому він нехтує тією частиною кумулятивного перерахування активів, зобов'язань та власного капіталу, що виникає до цієї дати. Пункти 50-53 надають керівництво для випадків, коли неможливо виправити помилку за один або кілька попередніх періодів.
- 48 Виправлення помилок відрізняються від змін в облікових оцінках. Облікові оцінки за своїм характером є приблизними значеннями, які можуть потребувати зміни, коли стає відома додаткова інформація. Наприклад, прибуток або збиток, визнаний як кінцевий результат непередбаченої події, не є виправленням помилки.

Розкриття інформації про помилку попередніх періодів

- 49 Застосовуючи пункт 42, суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:
- а) характер помилки попереднього періоду;
 - б) суму виправлення за кожний поданий попередній період (наскільки це можливо):
 - і) кожної статті фінансового звіту, на яку вона впливає; та
 - ii) базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо до суб'єкта господарювання застосовується МСБО 33;
 - в) суму виправлення на початок найбільш раннього з поданих попередніх періодів; та
 - г) якщо ретроспективне перерахування неможливе для певного попереднього періоду, розкривають обставини, що привели до існування такої умови, та опис того, як та коли виправлено помилку.

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

Неможливість ретроспективного застосування та ретроспективного перерахування

- 50 За деяких обставин неможливо коригувати порівняльну інформацію за один або кілька попередніх періодів для досягнення зіставності з поточним періодом. Наприклад, дані могли не бути отриманими у попередньому періоді (ах), щоб уможливити або ретроспективне застосування нової облікової політики (включаючи, з урахуванням пунктів 51-53, її перспективне застосування до попередніх періодів), або ретроспективне перерахування для виправлення помилки попереднього періоду, і може бути неможливим повторне поновлення інформації.
- 51 Часто треба здійснювати наближені оцінки під час застосування облікової політики до елементів фінансової звітності, які визнано або розкрито щодо операцій, інших подій або умов. Наближене оцінювання є за

своєю суттю суб'єктивним, і наближені оцінки можна розробляти після звітного періоду. Розробка наблнжених оцінок потенційно є складнішою, коли облікова політика застосовується ретроспективно або здійснюється ретроспективне перерахування для виправлення помилки попереднього періоду, через триваліший період часу, що минув з моменту здійснення операції, іншої події або умови, на які це впливає. Проте мета наблнжених оцінок, пов'язаних з попередніми періодами, залишається такою самою як і щодо наблнжених оцінок, зроблених у поточному періоді, а саме щодо наблнженої оцінки для відображення обставин, які існували під час здійснення операції, іншої події або умови.

- 52 Отже, ретроспективне застосування нової облікової політики або виправлення помилки попереднього періоду вимагає відрізнити від іншої інформації інформацію, яка:
- надає свідчення обставин, що існували на ту дату (дати), коли відбувалася операція, інша подія або умова; та
 - була наявною, коли фінансова звітність за попередній період була затверджена до випуску.

Для деяких типів наблнжених оцінок (наприклад, оцінка справедливої вартості, яка використовує суттєві закриті вхідні дані), неможливо розрізнити такі типи інформації. Якщо ретроспективне застосування або ретроспективне перерахування вимагатиме суттєвої оцінки, щодо якої неможливо розрізнити такі типи інформації, неможливо ретроспективно застосувати нову облікову політику або виправити помилку попереднього періоду.

- 53 Не слід використовувати судження заднім числом ні при здійсненні припущень щодо того, якими були наміри управлінського персоналу в попередньому періоді, ні при наблнженому оцінюванні сум, визнаних, оцінених чи розкритих у попередньому періоді, під час застосування нової облікової політики до попереднього періоду або виправлення сум у ньому. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання виправляє помилку попереднього періоду під час обчислення свого зобов'язання щодо накопичених днів тимчасової непрацездатності працівників відповідно до МСБО 19 "*Виплати працівникам*", він не бере до уваги інформацію про період незвичайно важкого грипу протягом наступного періоду, яка стала наявною після затвердження до випуску фінансової звітності за попередній період. Той факт, що суттєві оцінки часто потрібні під час зміни порівняльної інформації, відображеної за попередні періоди, не звільняє від достовірного коригування або виправлення порівняльної інформації.

Дата набрання чинності та перехідні положення

- 54 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для річних періодів, що починаються 1 січня 2005 року або пізніше. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для періоду, що розпочався до 1 січня 2005 року, він розкриває інформацію про цей факт.
- 54А [Вилучено]
- 54Б [Вилучено]
- 54В МСФЗ 13 "*Оцінка справедливої вартості*", випущений у травні 2011 року, змінив пункт 52. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 54Г [Вилучено]
- 54Г МСФЗ 9 "*Фінансові інструменти*", випущений у липні 2014 року, змінив пункт 53 та вилучив пункти 54А, 54Б, 54Г. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.
- 54Д Документ "*Зміни у посиланнях на Концептуальну основу в Стандартах МСФЗ*", випущений у 2018 р., змінив пункт 6 та 11 б). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, які починаються 1 січня 2020 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється, якщо одночасно суб'єкт господарювання також застосовує всі інші зміни, внесені "*Змінами у посиланнях на Концептуальну основу в Стандартах МСФЗ*". Суб'єкт господарювання застосовує зміни до пунктів 6 та 11б) ретроспективно відповідно до цього Стандарту. Однак, якщо суб'єкт господарювання визначить, що ретроспективне застосування неможливе або призведе до надмірних витрат або зусиль, він застосовує зміни до пунктів 6 та 11 б) з посиланням на пункти 23–28 цього Стандарту. Якщо ретроспективне застосування будь-якої зміни зі "*Змін у посиланнях на Концептуальну основу в Стандартах МСФЗ*" призводить до надмірних витрат або зусиль, суб'єкт господарювання, застосовуючи пункти 23–28 цього стандарту, читає будь-яке посилання, крім як в останньому реченні пункту 27 посилання на "неможливе", оскільки це "призводить до надмірних витрат або зусиль", а будь-яке посилання на "можливе" – як "можливе без зайвих витрат чи зусиль".

МСБО 8

- 54Е Якщо суб'єкт господарювання не застосовує МСФЗ 14 *“Відстрочені рахунки тарифного регулювання”*, то він, застосовуючи пункт 11 б) до залишків за рахунками тарифного регулювання, продовжує посилається на (та розглядає можливість застосування) визначення, критерії визнання та концепції оцінки, викладені у *Концептуальній основі фінансової звітності*³ замість викладених у *Концептуальній основі*. Залишок за рахунком тарифного регулювання є залишком за будь-яким рахунком витрат (або доходу), який не визнається як актив або зобов'язання відповідно до інших застосовуваних Стандартів МСФЗ, але включений, або очікується, що буде включеним, регулятором тарифів при встановленні тарифу (тарифів), які можуть бути виставлені клієнтам. Регулятором тарифів є уповноважений орган, який за статутом чи нормативно-правовими актами має право встановлювати тарифи або діапазон тарифів, які є обов'язковими для суб'єкта господарювання. Регулятором тарифів може бути третя сторона або сторона, пов'язана із суб'єктом господарювання, в тому числі власний керівний орган суб'єкта господарювання, якщо такий орган вимагається за статутом чи нормативно-правовими актами для встановлення тарифів як в інтересах споживачів, так і для забезпечення загальної фінансової життєздатності суб'єкта господарювання.
- 54Є Документ *“Визначення суттєвого (Зміни до МСБО 1 та МСБО 8)”*, випущений у жовтні 2018 року, змінив пункт 7 МСБО 1 та пункт 5 МСБО 8, вилучив пункт 6 МСБО 8. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно для річних періодів, які починаються 1 січня 2020 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він розкриває інформацію про цей факт.
- 54Ж Документ *“Визначення облікових оцінок”*, випущений у лютому 2021 року, змінив пункти 5, 32, 34, 38 і 48 та додав пункти 32А, 32Б та 34А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних звітних періодів, які починаються 1 січня 2023 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до змін в облікових оцінках та змін в облікових політиках, які відбуваються на початку першого річного звітного періоду, в якому він застосовує ці зміни, або пізніше.

Вилучення інших положень

- 55 Цей Стандарт замінює МСБО 8 *“Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці”*, переглянутий у 1993 р.
- 56 Цей Стандарт замінює такі тлумачення:
- ПКТ-2 *“Послідовність: капіталізація витрат на позики”*; та
 - ПКТ-18 *“Послідовність: альтернативні методи”*.

³ Посилання стосується *“Концептуальної основи складання та подання фінансової звітності”*, прийнятої Радою МСБО у 2001р.

[Примітка редактора: Витяг з *“Концептуальної основи складання та подання фінансової звітності”* КМСБО, прийнятої Радою у 2001 р., розміщений на сторінці МСБО 8 вебсайту Фонду у розділі *“Supporting Implementation”* під назвою *“Supporting Implementation by IFRS Standard”*.]

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 10

Події після звітного періоду

Мета

- 1 Мета цього Стандарту – визначити:
- коли суб'єктові господарювання слід коригувати фінансову звітність стосовно подій після звітного періоду; та
 - яку інформацію суб'єктові господарювання слід розкривати про дату затвердження фінансової звітності до випуску та про події після звітного періоду.
- Стандарт також вимагає, щоб суб'єкт господарювання не складав фінансової звітності на основі безперервності, якщо події після звітного періоду свідчать про неприйнятність припущення про безперервність.

Сфера застосування

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

Визначення

- 3 Терміни, використані в цьому Стандарті, мають такі значення:
- Події після звітного періоду* – це сприятливі та несприятливі події, які відбуваються з кінця звітного періоду до дати затвердження фінансової звітності до випуску. Можна визначити два типи подій:
- події, які свідчать про умови, що існували на кінець звітного періоду (*події, які коригують після звітного періоду*); та
 - події, які свідчать про умови, що виникли після звітного періоду (*події, які не коригують після звітного періоду*).
- 4 Процес, пов'язаний із затвердженням фінансової звітності до випуску, може змінюватися залежно від структури управління, законодавчих вимог, а також від процедур, що їх дотримуються, складаючи й остаточно завершуючи фінансову звітність.
- 5 В деяких випадках від суб'єкта господарювання вимагають подавати фінансову звітність його акціонерам для ухвалення після того, як фінансова звітність уже випущена. У таких випадках фінансова звітність затверджується

до випуску на дату випуску, а не на дату ухвалення фінансової звітності акціонерами.

Приклад
<p>Управлінський персонал суб'єкта господарювання завершує проєкт фінансової звітності за рік до 31 грудня 20X1 р. 28 лютого 20X2 р. 18 березня 20X2 р. Рада директорів розглядає фінансову звітність та затверджує її до випуску. Суб'єкт господарювання оприлюднює прибуток та іншу обрану фінансову інформацію 19 березня 20X2 р. Фінансова звітність стає доступною для акціонерів та інших осіб 1 квітня 20X2 р. Акціонери затверджують фінансову звітність на річних зборах 15 травня 20X2 р., а потім затверджену фінансову звітність реєструють у регуляторному органі 17 травня 20X2 р.</p> <p><i>Фінансову звітність затверджено до випуску 18 березня 20X2 р. (дата затвердження Радою до випуску).</i></p>

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

Приклад
<p>18 березня 20X2 р. управлінський персонал суб'єкта господарювання затверджує фінансову звітність для подання спостережній раді. Спостережна рада складається виключно з працівників, які не відповідають за виконавчі функції, і може складатися з представників працівників та інших запрошених осіб. Спостережна рада затверджує фінансову звітність 26 березня 20X2 р. Фінансова звітність стає доступною для акціонерів та інших осіб 1 квітня 20X2 р. Акціонери затверджують фінансову звітність на своїх річних зборах 15 травня 20X2 р., а потім затверджену фінансову звітність реєструють у регуляторному органі 17 травня 20X2 р.</p> <p><i>Фінансову звітність затверджено до випуску 18 березня 20X2 р. (дата затвердження управлінським персоналом для подання спостережній раді).</i></p>

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

Визнання та оцінка

Події, які коригують після звітного періоду

- 8 Суб'єктові господарювання слід коригувати суми, визнані в його фінансовій звітності, для відображення подій, які коригують після звітного періоду.
- 9 Далі наведено приклади подій, які коригують після звітного періоду, коли суб'єктові господарювання слід коригувати суми, визнані у фінансовій звітності, або визнавати раніше не визнані статті:
- а) рішення після звітного періоду в судовій справі, яке підтверджує, що суб'єкт господарювання мав теперішню заборгованість на кінець звітного періоду. Суб'єкт господарювання коригує будь-яке попередньо визнане забезпечення, пов'язане з цією судовою справою, відповідно до МСБО 37 "*Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи*" або визнає нове забезпечення. Суб'єкт господарювання не обмежується розкриттям інформації про умовне зобов'язання, тому що рішення надає додаткове свідчення, яке розглядатиметься згідно з пунктом 16 МСБО 37.
 - б) отримання інформації після звітного періоду, яка вказує, що корисність активу зменшилася на кінець звітного періоду або що суму раніше визнаного збитку від зменшення корисності цього активу треба коригувати. Наприклад:
 - і) банкрутство замовника, яке сталося після звітного періоду, зазвичай підтверджує, що замовник був кредитно-знеціненим на кінець звітного періоду; та
 - іі) продаж запасів після звітного періоду може свідчити про їхню чисту вартість реалізації на кінець звітного періоду;
 - в) визначення після звітного періоду собівартості придбаних активів або надходжень від проданих активів до кінця звітного періоду;
 - г) визначення після звітного періоду суми виплат що участі у прибутку або преміювання, якщо суб'єкт господарювання мав теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання на кінець звітного періоду здійснити такі виплати внаслідок подій до цієї дати (див. МСБО 19 "*Виплати працівникам*");
 - г) викриття шахрайства або помилок, яке свідчить, що фінансова звітність була неправильною.

Події, які не коригують після звітного періоду

- 10** Суб'єктові господарювання не слід коригувати суми, визнані в його фінансовій звітності для відображення подій, які не коригують після звітного періоду.
- 11** Прикладом події, яка не коригує після звітного періоду, є зниження справедливої вартості інвестицій з кінця звітного періоду до дати, коли фінансову звітність затверджують до випуску. Зниження справедливої вартості, як правило, не пов'язане зі станом інвестицій на кінець звітного періоду, але відображає обставини, які виникли у подальшому. Отже, суб'єкт господарювання не коригує суми, визнані в його фінансовій звітності щодо інвестицій. Подібно до цього, суб'єкт господарювання не оновлює суми інвестицій, інформація про які розкрита на кінець звітного періоду, хоча йому може бути потрібним подати розкриття додаткової інформації згідно з пунктом 21.

Дивіденди

- 12** Якщо суб'єкт господарювання оголошує дивіденди утримувачам інструментів капіталу (як визначено в МСБО 32 "*Фінансові інструменти: подання*") після звітного періоду, суб'єкт господарювання не визнає такі дивіденди як зобов'язання на кінець звітного періоду.
- 13** Якщо дивіденди оголошують після звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску, дивіденди не визнаються як зобов'язання на кінець звітного періоду, тому що на той час не існує жодних зобов'язань. Інформацію про такі дивіденди розкривають у примітках відповідно до МСБО 1 "*Подання фінансової звітності*".

Безперервність

- 14** Суб'єктові господарювання не слід складати свою фінансову звітність на основі безперервності, якщо управлінський персонал визначає після звітного періоду, що він має намір ліквідувати суб'єкта господарювання чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам.
- 15** Погіршення результатів діяльності та фінансового стану після звітного періоду може свідчити про потребу розглянути, чи є ще прийнятним припущення про безперервність. Якщо припущення про безперервність більше не є прийнятним, вплив цього є настільки поширеним, що цей Стандарт вимагає

фундаментальної зміни основи обліку, а не коригування сум, визнаних у межах первісної основи обліку.

- 16** МСБО 1 визначає необхідне розкриття інформації, якщо:
- а) фінансова звітність складена не на основі припущення безперервності, або
 - б) управлінський персонал обізнаний із суттєвою невизначеністю, пов'язаною з подіями або умовами, які породжують значний сумнів щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність безперервно. Події або обставини, які вимагають розкриття інформації, можуть виникати після звітного періоду.

Розкриття інформації

Дата затвердження до випуску

- 17** Суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про дату затвердження фінансової звітності до випуску та про те, хто дав дозвіл на таке затвердження. Якщо власник суб'єкта господарювання або інші особи мають повноваження вносити зміни до фінансової звітності після випуску, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про цей факт.
- 18** Для користувачів важливо знати, коли фінансову звітність затверджено до випуску, оскільки фінансова звітність не відображає події після цієї дати.

Оновлення розкриття інформації про умови на кінець звітного періоду

- 19** Якщо суб'єкт господарювання після звітного періоду отримує інформацію про умови, які існували на кінець звітного періоду, йому слід оновити розкриття інформації, пов'язаної з цими умовами, з урахуванням нової інформації.
- 20** В деяких випадках суб'єктові господарювання необхідно оновити розкриття інформації у своїй фінансовій звітності для відображення інформації, отриманої після звітного періоду, навіть якщо ця інформація не впливає на суми, які він визнає у фінансовій звітності. Приклад необхідності оновити розкриття інформації: після звітного періоду отримано відомості, що умовне зобов'язання існувало на кінець звітного періоду. На додаток до розгляду того, чи слід визнати або змінити забезпечення згідно з МСБО 37 "*Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи*", суб'єкт господарювання оновлює розкриття інформації про умовне зобов'язання з урахуванням цих відомостей.

Події, які не коригують після звітного періоду

- 21** Якщо події, які не коригують після звітного періоду, є суттєвими, можна обґрунтовано очікувати впливу нерозкриття інформації на рішення, які приймають основні користувачі фінансової звітності загального призначення, складеної на основі тієї фінансової звітності, яка надає фінансову інформацію про конкретного суб'єкта господарювання, що звітує. Відповідно, суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію про кожну суттєву категорію подій, які не коригують після звітного періоду:
- а)** характер подій; та
 - б)** попередню оцінку їх фінансового впливу або констатацію, що така оцінка неможлива.
- 22** Далі наведено приклади подій, які не коригують після звітного періоду і які, як правило, приводять до розкриття інформації:
- а)** значне об'єднання бізнесу після звітного періоду (МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу” вимагає розкриття конкретної інформації в кожному такому випадку) або вибуття значного дочірнього підприємства;
 - б)** оголошення плану про припинення діяльності;
 - в)** істотні придбання активів, класифікація активів як утримуваних для продажу згідно з МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”, інші вибуття активів або експропріація значних активів урядом;
 - г)** знищення великого виробничого підприємства внаслідок пожежі після звітного періоду;
 - г)** оголошення про значну реструктуризацію або про початок її запровадження (див. МСБО 37);
 - д)** значні операції зі звичайними акціями та операції з потенційними звичайними акціями після звітного періоду (МСБО 33 “Прибуток на акцію” вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію з описом таких операцій, за винятком капіталізації або бонусної емісії, чи подрібнення акцій або зворотного подрібнення акцій, що їх потрібно коригувати згідно з МСБО 33);
 - е)** надзвичайно великі зміни після звітного періоду в цінах на активи або в курсах обміну іноземних валют;
 - е)** зміни ставок податків або податкового законодавства, прийнятих або оголошених після звітного періоду, які значно впливають на поточні та відстрочені податкові активи та зобов'язання (див. МСБО 12 “Податки на прибуток”);

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

Дата набрання чинності

- 23 Суб'єктові господарювання слід застосовувати цей Стандарт до річних періодів, що починаються з 1 січня 2005 р. або пізніше. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до періоду, що розпочався до 1 січня 2005 р., він розкриває цей факт.
- 23А МСФЗ 13 *“Оцінка справедливої вартості”*, випущений у травні 2011 р., змінив пункт 11. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 23Б МСФЗ 9 *“Фінансові інструменти”*, випущений у липні 2014 р., змінив пункт 9. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 9.
- 23В Документ *“Визначення суттєвого”* (Зміни до МСБО 1 та МСБО 8), випущений у жовтні 2018 р., змінив пункт 21. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно для річних періодів, що починаються з або після 1 січня 2020 р. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли він застосовує ці зміни до визначення суттєвого, викладеного у пункті 7 МСБО 1 та пунктах 5 і 6 МСБО 8.

Вилучення МСБО 10 (переглянутого у 1999 р.)

- 24 Цей Стандарт замінює МСБО 10 *“Події після дати балансу”* (переглянутий у 1999 р.).

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12

Податки на прибуток

Мета

Мета цього Стандарту – визначити обліковий підхід до податків на прибуток. Принциповим питанням обліку податків на прибуток є визначення того, як обліковувати поточні та майбутні податкові наслідки:

- а) майбутнього відшкодування (компенсації) балансової вартості активів (зобов'язань), які визнані в звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання; та
- б) операцій та інших подій поточного періоду, які визнані у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Природним для визнання активу чи зобов'язання є те, що суб'єкт господарювання, що звітує, передбачає відшкодувати або компенсувати балансову вартість активу чи зобов'язання. Якщо є ймовірність того, що відшкодування або компенсація балансової вартості такого активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) суму майбутніх податкових платежів порівняно з тим, якими вони були б у разі відсутності податкових наслідків відшкодування або компенсації, суб'єкт господарювання, згідно з вимогами цього Стандарту, визнає відстрочене податкове зобов'язання (відстрочений податковий актив) за деякими обмеженими винятками.

Згідно з вимогами цього Стандарту, суб'єкт господарювання веде облік податкових наслідків операцій та інших подій у такий самий спосіб, як і облік самих операцій та інших подій. Отже, якщо операції та інші події визнані у прибутку або збитку, то будь-який пов'язаний з ними податковий вплив повинен також визнаватися у прибутку або збитку. Якщо операції та інші події визнані поза прибутком або збитком (в іншому сукупному прибутку або безпосередньо у власному капіталі), то будь-який пов'язаний з ними податковий вплив повинен також визнаватися поза прибутком або збитком (в іншому сукупному прибутку або, відповідно, безпосередньо у власному капіталі). Подібно до цього, визнання відстрочених податкових активів і зобов'язань при об'єднанні бізнесу впливає на суму гудвілу, що виникає внаслідок такого об'єднання, або на суму визнаного прибутку від вигідної покупки.

У цьому Стандарті також розглядається визнання відстрочених податкових активів, що виникають від невикористаних податкових збитків або невикористаних податкових пільг, подання податків на прибуток у фінансовій звітності та розкриття інформації про податки на прибуток.

Сфера застосування

- 1 Цей Стандарт слід застосовувати для обліку податків на прибуток.
- 2 У цьому Стандарті до складу податків на прибуток включаються всі внутрішні та іноземні податки, що базуються на оподаткованому прибутку. Податки на прибуток включають також інші податки, зокрема податки на дивіденди, які мають бути сплачені дочірнім чи асоційованим підприємством або суб'єктом спільної діяльності суб'єктові господарювання, що звітує.
- 3 [Вилучено]
- 4 Цей Стандарт не розглядає методи обліку державних грантів (див. МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу») та інвестиційні податкові пільги. Проте цей Стандарт поширюється на облік тимчасових різниць, що можуть виникати від зазначених грантів або інвестиційних податкових пільг.

Визначення

- 5 Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Обліковий прибуток – прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат.

Оподатковуваний прибуток (податковий збиток) – прибуток (збиток) за період, визначений відповідно до правил, установлених податковими органами, згідно з якими податки на прибуток

підлягають сплаті (відшкодуванню).

Податкові витрати (податковий дохід) – загальна сума, що включається до визначення прибутку або збитку за період відповідно до поточних та відстрочених податків.

Поточний податок – сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо оподаткованого прибутку (податкового збитку) за період.

Відстрочені податкові зобов'язання – суми податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць.

Відстрочені податкові активи – це суми податків на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах відповідно до:

- а) тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню;
- б) перенесення невикористаних податкових збитків на майбутні періоди; та
- в) перенесення невикористаних податкових пільг на майбутні періоди.

Тимчасові різниці – це різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання в звіті про фінансовий стан та їх податковою базою. Тимчасові різниці можуть бути:

- а) *тимчасовими різницями, що підлягають оподаткуванню* – тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинить виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, коли балансова вартість активу або зобов'язання відшкодовується чи погашається; або
- б) *тимчасовими різницями, що підлягають вирахуванню* – тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинить виникнення сум, що підлягають вирахуванню, коли балансова вартість активу чи зобов'язання відшкодовується або погашається.

База оподаткування активу або зобов'язання – це сума, яка використовується для цілей оподаткування цього активу або зобов'язання.

- 6 Податкові витрати (податковий дохід) охоплюють поточні податкові витрати (поточний податок на прибуток) і відстрочені податкові витрати (відстрочений податок на прибуток).

База оподаткування

- 7 База оподаткування активу – це сума, яка буде вирахована для цілей оподаткування із суми оподаткованих економічних вигід, що надходять суб'єктові господарювання, коли він відшкодує балансову вартість активу. Якщо такі економічні вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, тоді база оподаткування активу дорівнюватиме його балансовій вартості.

Приклади

- 1 Собівартість машини становить 100. Для цілей оподаткування амортизація на суму 30 уже була вирахована в поточному та попередніх періодах, решта суми буде вирахована в майбутніх періодах як амортизація або як вирахування після вибуття. Дохід, що виникає від використання машини, підлягає оподаткуванню, і будь-який прибуток від вибуття машини підлягатиме оподаткуванню, а будь-який збиток від вибуття вираховуватиметься для цілей оподаткування. *База оподаткування машини становить 70.*
 - 2 Балансова вартість процентів, що підлягають отриманню, становить 100. Відповідний процентний дохід оподатковуватиметься на касовій основі. *База оподаткування процентів, що підлягають отриманню, дорівнює нулю.*
 - 3 Балансова вартість торговельної дебіторської заборгованості становить 100. Відповідний дохід уже було включено в оподатковуваний прибуток (податковий збиток). *База оподаткування торговельної дебіторської заборгованості становить 100.*
 - 4 Балансова вартість дебіторської заборгованості дочірнього підприємства за дивідендами становить 100. Дивіденди оподаткуванню не підлягають. *По суті, вся балансова вартість активу підлягає вирахуванню з економічної вигоди. Відповідно, база оподаткування дебіторської заборгованості за дивідендами становить 100.¹*
 - 5 Балансова вартість дебіторської заборгованості за позикою становить 100. Погашення позики не матиме жодних податкових наслідків. *База оподаткування позики становить 100.*
- a) Згідно з цим аналізом, тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню, немає. Альтернативний аналіз показує, що база оподаткування дивідендів, які підлягають отриманню, становить нуль і ставка оподаткування, яка дорівнює нулю, застосовується до тимчасової оподаткованої різниці 100. За даними обох аналізів відстроченого податкового зобов'язання немає.

- 8 Базою оподаткування зобов'язання є його балансова вартість за вирахуванням будь-яких сум, що не підлягатимуть оподаткуванню по відношенню до цього зобов'язання в майбутніх періодах. У випадку доходу, отриманого авансом, базою оподаткування зобов'язання буде його балансова вартість за вирахуванням будь-якої суми доходу, який не підлягатиме оподаткуванню в майбутніх періодах.

Приклади

- 1 Поточні зобов'язання включають нараховані витрати, балансова вартість яких становить 100. Відповідні витрати вираховуватимуться для цілей оподаткування на касовій основі. *База оподаткування нарахованих витрат становить нуль.*
 - 2 Поточні зобов'язання включають дохід від процентів, отриманий авансом, балансова вартість якого становить 100. Відповідний дохід від процентів був оподатковуваний на касовій основі. *База оподаткування отриманих авансом процентів дорівнює нулю.*
 - 3 Поточні зобов'язання включають нараховані витрати, балансова вартість яких становить 100. Відповідні витрати вже були вираховані для цілей оподаткування. *База оподаткування нарахованих витрат становить 100.*
 - 4 Поточні зобов'язання включають нараховані штрафи та пеню, балансова вартість яких становить 100. Штрафи та пеня не підлягають вирахуванню для цілей оподаткування. *База оподаткування нарахованих штрафів та пені становить 100².*
 - 5 Балансова вартість кредиторської заборгованості за позикою становить 100. Погашення позики не матиме податкових наслідків. *База оподаткування позики становить 100.*
- a) Згідно з цим аналізом тимчасової різниці, яка не підлягає оподаткуванню, немає. Альтернативний аналіз показує, що

база оподаткування нарахованих штрафів та пені, які підлягають сплаті, становить нуль і ставка оподаткування, яка дорівнює нулю, застосовується до тимчасової оподаткованої різниці 100. За даними обох аналізів відстроченого податкового зобов'язання немає.

- 9 Деякі статті мають базу оподаткування, але не визнаються у звіті про фінансовий стан як активи та зобов'язання. Наприклад, витрати на дослідження визнаються як витрати при визначенні облікового прибутку за період, у якому вони понесені, але може не дозволятися їх вирахування при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку) у подальших періодах. Різниця між базою оподаткування витрат на дослідження (тобто сумою, що її податкові органи дозволять вирахувати в майбутніх періодах) та балансовою вартістю, яка дорівнює нулю, є тимчасовою різницею, яка підлягає вирахуванню, що спричиняє виникнення відстроченого податкового активу.
- 10 Якщо база оподаткування активу чи зобов'язання не є відразу очевидною, корисно брати до уваги основний принцип, на якому базується цей Стандарт: суб'єкт господарювання (за деякими обмеженими винятками) визнає відстрочене податкове зобов'язання (актив), якщо відшкодування або погашення балансової вартості активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) майбутні податкові платежі порівняно з тим, якими вони були б, якби такі відшкодування або погашення не мали податкових наслідків. У прикладі В після пункту 51А наведено обставини, за яких може бути корисним узяти до уваги цей основний принцип, наприклад, коли база оподаткування активу чи зобов'язання залежить від очікуваного способу відшкодування або компенсації.
- 11 У консолідованій фінансовій звітності тимчасові різниці визначаються шляхом порівняння балансової вартості активів і зобов'язань у консолідованій фінансовій звітності з відповідною базою оподаткування. База оподаткування визначається з посиланням на консолідовану податкову декларацію, яка складається в тих юрисдикціях, до яких вона подається. В інших юрисдикціях база оподаткування визначається з посиланням на податкові декларації кожного суб'єкта господарювання, який входить до групи.

Визнання поточних податкових зобов'язань та поточних податкових активів

- 12 Поточний податок за поточний і попередні періоди слід визнавати як зобов'язання на суму, щоне була сплачена. Якщо вже сплачена сума податків за поточний та попередній періоди перевищує суму, яка підлягає сплаті за ці періоди, то перевищення слід визнавати як актив.
- 13 Вигоду, пов'язану з податковим збитком, який можна зараховувати для відшкодування поточного податку попереднього періоду, слід визнавати як актив.
- 14 Якщо податковий збиток використовується для відшкодування поточного податку попереднього періоду, суб'єкт господарювання визнає вигоду як актив у тому періоді, у якому виник податковий збиток, оскільки є ймовірність отримання вигоди суб'єктом господарювання і цю вигоду можна достовірно оцінити.

Визнання відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів

Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню

- 15 Відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, крім тих випадків, коли такі різниці виникають від:
- а) первісного визнання гудвілу, або
 - б) первісного визнання активу чи зобов'язання в операції, яка:
 - і) не є об'єднанням бізнесу;
 - іі) на момент здійснення операції не має впливу ні на обліковий, ні на оподатковуваний прибуток (податковий збиток); та

- iii) на момент здійснення операції, не призводить до рівних оподатковуваних та вирахуваних тимчасових різниць.

Проте, щодо тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства, а також пов'язаних з частками у спільній діяльності, відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати відповідно до вимог пункту 39.

- 16 Природним при визнанні активу є те, що його балансова вартість буде відшкодована у вигляді економічних вигід, які суб'єкт господарювання отримає в майбутніх періодах. Якщо балансова вартість активу перевищує його податкову базу, сума економічних вигід, що підлягає оподаткуванню, перевищить суму, яку дозволитиметься вирахувати для цілей оподаткування. Така різниця є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню, а зобов'язання виплатити остаточні податки на прибуток у майбутніх періодах є відстроченим податковим зобов'язанням. Оскільки суб'єкт господарювання відшкодовує балансову вартість активу, тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, сторнується, і суб'єкт господарювання матиме оподатковуваний прибуток. Це робить можливим втрату економічної вигоди суб'єктом господарювання у вигляді податкових платежів. Отже, цей Стандарт вимагає визнання всіх відстрочених податкових зобов'язань, за винятком певних обставин, зазначених у пунктах 15 та 39.

Приклад

Собівартість активу становить 150, його балансова вартість – 100. Кумулятивна амортизація для цілей оподаткування – 90, ставка оподаткування – 25%.

База оподаткування активу становить 60 (собівартість дорівнює 150 за вирахуванням кумулятивної податкової амортизації, яка становить 90). Для відшкодування балансової вартості, яка становить 100, суб'єкт господарювання має заробити оподатковуваний прибуток, який дорівнює 100, але зможе лише вирахувати податкову амортизацію 60. Отже, суб'єкт господарювання сплатить податок на прибуток 10 (40 за ставкою 25%), коли він відшкодує балансову вартість активу. Різниця між балансовою вартістю 100 і податковою базою 60 становить тимчасову різницю 40, що підлягає оподаткуванню. Таким чином, суб'єкт господарювання визнає відстрочене податкове зобов'язання 10 (40 за ставкою 25%), яке становить собою податки на прибуток, котрі він сплатить, коли відшкодує балансову вартість активу.

- 17 Деякі тимчасові різниці виникають, коли дохід або витрати включаються до облікового прибутку одного періоду та до оподаткованого прибутку іншого періоду. Такі тимчасові різниці часто називаються різницями в часі. Далі наведено приклади тимчасових різниць цього типу, які є тимчасовими різницями, що підлягають оподаткуванню, і які спричиняють відстрочені податкові зобов'язання:
- процентний дохід включається до облікового прибутку пропорційно часу, але в деяких юрисдикціях може включатися до оподаткованого прибутку при отриманні грошових коштів. База оподаткування дебіторської заборгованості, визнаної у звіті про фінансовий стан щодо зазначеного доходу, дорівнює нулю, оскільки дохід не впливає на оподатковуваний прибуток, доки грошові кошти не будуть отримані;
 - амортизація, що використовується при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку), може відрізнятись від тієї, що використовується при визначенні облікового прибутку. Тимчасова різниця – це різниця між балансовою вартістю активу та його податковою базою, яка є первісною собівартістю активу мінус усі вирахування, дозволені податковими органами щодо цього активу при визначенні оподаткованого прибутку за поточний та попередні періоди. Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, виникає і веде до виникнення відстроченого податкового зобов'язання при прискореній податковій амортизації (якщо податкова амортизація відбувається повільнішими темпами, ніж облікова амортизація, тоді виникає тимчасова різниця, яка не підлягає оподаткуванню і веде до виникнення відстроченого податкового активу); та
 - витрати на розробку можуть бути капіталізовані та амортизовані протягом майбутніх періодів, але можуть вираховуватися при визначенні облікового прибутку в тому періоді, у якому вони понесені. База оподаткування таких витрат на розробки дорівнює нулю, оскільки їх уже вираховували з оподаткованого прибутку. Тимчасова різниця є різницею між балансовою вартістю витрат на розробки та їхньою нульовою базою оподаткування.

МСБО 12

18 Тимчасові різниці також виникають, коли:

- а) придбані ідентифіковані активи та прийняті зобов'язання при об'єднанні бізнесу визнаються за їхньою справедливою вартістю згідно з МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу”, але відповідні коригування для цілей оподаткування не здійснюються (див. пункт 19);
- б) активи переоцінюються, але відповідне коригування для цілей оподаткування не здійснюється (див. пункт 20);
- в) при об'єднанні бізнесу виникає гудвіл (див. пункт 21);
- г) база оподаткування активу або зобов'язання після первісного визнання відрізняється від його первісної балансової вартості, наприклад, коли суб'єкт господарювання отримує вигоду від державних грантів, що не підлягають оподаткуванню і пов'язані з активами (див. пункти 22 та 33), або
- г) балансова вартість інвестицій у дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства чи частки у спільній діяльності відрізняється від податкової бази інвестицій або часток участі (див. пункти 38-45).

Об'єднання бізнесу

19 За деякими винятками придбані ідентифіковані активи та прийняті зобов'язання визнаються при об'єднанні бізнесу за їхньою справедливою вартістю на дату придбання. Тимчасові різниці виникають тоді, коли об'єднання бізнесу не впливає (або впливає іншим чином) на податкові бази придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань, прийнятих за їхньою справедливою вартістю. Наприклад, якщо балансова вартість активу збільшується до справедливої вартості, а податковою базою цього активу залишається собівартість активу для попереднього власника, то виникає тимчасова різниця, яка підлягає оподаткуванню і веде до виникнення відстроченого податкового зобов'язання. Таке остаточне відстрочене податкове зобов'язання впливає на гудвіл (див. пункт 66).

Активи, що обліковуються за справедливою вартістю

20 МСФЗ дозволяють або вимагають обліковувати певні активи за справедливою вартістю або переоцінювати їх (див., наприклад, МСБО 16 “Основні засоби”, МСБО 38 “Нематеріальні активи”, МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”, МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» та МСФЗ 16 «Оренда»). У деяких юрисдикціях переоцінка або інше перерахування вартості активу до справедливої вартості впливає на оподатковуваний прибуток (податковий збиток) за поточний період. Унаслідок цього базу оподаткування активу коригують і тимчасова різниця не виникає. В інших юрисдикціях переоцінка чи перерахування вартості активу не впливає на оподатковуваний прибуток періоду переоцінки або перерахування, а отже, базу оподаткування активу не коригують. Незважаючи на це, майбутнє відшкодування балансової вартості приведе до отримання суб'єктом господарювання економічних вигід, які підлягають оподаткуванню, а сума, яка вираховується для цілей оподаткування, відрізнятиметься від суми цих економічних вигід. Різниця між балансовою вартістю переоціненого активу та його базою оподаткування є тимчасовою різницею, і вона спричиняє виникнення відстроченого податкового зобов'язання чи активу. Це твердження є правильним, навіть якщо:

- а) суб'єкт господарювання не має наміру продати актив. У таких випадках переоцінена балансова вартість активу відшкодуватиметься шляхом його використання, а це генеруватиме оподатковуваний прибуток, що перевищуватиме амортизацію, яка є допустимою для цілей оподаткування в майбутніх періодах, або
- б) податок на приріст капіталу відстрочується, якщо надходження від продажу активу інвестують у подібні активи. У таких випадках податок врешті-решт підлягає сплаті після продажу або використання подібних активів.

Гудвіл

21 Гудвіл, що виникає від об'єднання бізнесу, визначається як зазначене нижче перевищення (а) над (б):

- а) сукупності:

- i) переданої компенсації, визначеної згідно з МСФЗ 3, яка, як правило, вимагає справедливої вартості на дату придбання;
 - ii) сума частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання, визнаної згідно з МСФЗ 3; та
 - iii) справедливої вартості на дату придбання раніше утримуваної покупцем частки участі в об'єкті придбання при поетапному об'єднанні бізнесу.
- б) чистим прибутком сум ідентифікованих активів та прийнятих зобов'язань на дату придбання, визначених згідно з МСФЗ 3.

Податкові органи багатьох юрисдикцій не дозволяють відносити зменшення балансової вартості гудвілу на витрати до вирахування при визначенні оподатковуваного прибутку. Крім того, в таких юрисдикціях собівартість гудвілу часто не підлягає вирахуванню, якщо дочірнє підприємство ліквідує свій основний бізнес. У таких юрисдикціях база оподаткування гудвілу дорівнює нулю. Будь-яка різниця між балансовою вартістю гудвілу та його нульовою базою оподаткування є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню. Проте цей Стандарт не дозволяє визнання остаточного відстроченого податкового зобов'язання, оскільки гудвіл оцінюється за залишковою сумою, а визнання відстроченого податкового зобов'язання спричинило б збільшення балансової вартості гудвілу.

- 21А Подальші зменшення відстроченого податкового зобов'язання, яке є невизнаним через те, що воно виникає від первісного визнання гудвілу, також розглядаються як такі, що виникають від первісного визнання гудвілу і тому не визнаються згідно з пунктом 15 а). Наприклад, якщо гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, має вартість 100 ВО, але його база оподаткування дорівнює нулю, пункт 15 а) забороняє суб'єктові господарювання визнання остаточного відстроченого податкового зобов'язання. Якщо суб'єкт господарювання у подальшому визнає збиток від зменшення корисності розміром 20 ВО для такого гудвілу, то сума тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню і відноситься до гудвілу, зменшується зі 100 ВО до 80 ВО, з остаточним зменшенням вартості невизнаного відстроченого податкового зобов'язання. Це зменшення вартості невизнаного відстроченого податкового зобов'язання також розглядається як пов'язане з первісним визнанням гудвілу, а тому його визнання заборонено згідно з пунктом 15 а).
- 21Б Проте відстрочені податкові зобов'язання щодо тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню та пов'язані з гудвілом, визнаються за умови, якщо вони не виникають від первісного визнання гудвілу. Наприклад, якщо гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, має вартість 100 ВО, яка підлягає вирахуванню для цілей оподаткування за ставкою 20 відсотків на рік, починаючи з року придбання, то база оподаткування гудвілу дорівнює 100 ВО після первісного визнання і становить 80 ВО наприкінці року придбання. Якщо балансова вартість гудвілу наприкінці року придбання залишається незмінною в сумі 100 ВО, то тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню і дорівнює 20 ВО, виникає наприкінці цього року. Оскільки ця тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, не пов'язана з первісним визнанням гудвілу, остаточне відстрочене податкове зобов'язання визнається.

Первісне визнання активу чи зобов'язання

- 22 Тимчасова різниця може виникнути після первісного визнання активу чи зобов'язання, наприклад, якщо частина або вся собівартість активу не підлягатиме вирахуванню для цілей оподаткування. Метод обліку таких тимчасових різниць залежить від характеру операції, яка привела до первісного визнання активу:
- а) при об'єднанні бізнесу суб'єкт господарювання визнає відстрочене податкове зобов'язання чи актив, а це впливає на суму гудвілу або прибутку від вигідної покупки, який він визнає (див. пункт 19);
 - б) якщо операція впливає на обліковий або оподатковуваний прибуток, або призводить до рівних оподатковуваних та вирахуваних тимчасових різниць суб'єкт господарювання визнає будь-яке відстрочене податкове зобов'язання чи актив і остаточні відстрочені податкові витрати або дохід у прибутку або збитку (див. пункт 59);
 - в) якщо операція не є об'єднанням бізнесу, не впливає ні на обліковий прибуток, ні на оподатковуваний прибуток та не призводить до рівних оподатковуваних та вирахуваних тимчасових різниць, суб'єкт господарювання визнавав би (у разі відсутності обмежень, зазначених у пунктах 15 та 24) остаточне відстрочене податкове зобов'язання або актив та коригував би балансову вартість активу чи зобов'язання на таку саму суму. Подібне коригування зробить фінансову звітність менш прозорою,

а тому цей Стандарт забороняє суб'єктові господарювання визнавати остаточне відстрочене податкове зобов'язання чи актив як при первісному, так і при подальшому визнанні (див. далі приклад). Крім того, суб'єкт господарювання не визнає подальших змін невизнаного відстроченого податкового зобов'язання чи активу при амортизації активу.

Приклад, що ілюструє пункт 22в)

Суб'єкт господарювання має намір використовувати актив, собівартість якого становить 1000, протягом строку його корисної експлуатації (п'ять років), а потім продати за нульовою ліквідаційною вартістю. Ставка оподаткування дорівнює 40%. Амортизація активу не підлягає вирахуванню для цілей оподаткування. Після продажу будь-який приріст капіталу не підлягатиме оподаткуванню, а будь-яка втрата капіталу не підлягатиме вирахуванню для цілей оподаткування.

Коли суб'єкт господарювання відшкодує балансову вартість активу, він отримає оподатковуваний прибуток 1000 і сплатить податок 400. Суб'єкт господарювання не визнає остаточного відстроченого податкового зобов'язання 400, оскільки воно виникає від первісного визнання активу.

У наступному році балансова вартість активу становитиме 800. Отримавши оподатковуваний прибуток 800, суб'єкт господарювання сплатить податок 320. Суб'єкт господарювання не визнає відстроченого податкового зобов'язання 320, оскільки воно виникає від первісного визнання активу.

- 22А Операція, яка не є об'єднанням бізнесу може призвести до первісного визнання активів та зобов'язань та на момент здійснення операції не впливає на обліковий або оподатковуваний прибуток. Наприклад, на дату початку оренди орендар зазвичай визнає орендне зобов'язання та відповідну суму, як частину вартості активу з права користування. Залежно від застосованих норм податкового законодавства можуть виникати в такій операції рівні оподатковувани та тимчасові різниці, які підлягають вирахуванню при первісному визнанні активу чи зобов'язання. Винятки, передбачені пунктами 15 та 24, не застосовуються до таких тимчасових різниць, і суб'єкт господарювання визнає будь-які відстрочені податкові зобов'язання та активи, які в результаті виникають.
- 23 Відповідно до МСБО 32 “Фінансові інструменти: подання”, емітент складного фінансового інструмента (наприклад, облігацій, які можна конвертувати) класифікує компонент зобов'язання інструмента як зобов'язання, а компонент власного капіталу – як власний капітал. У деяких юрисдикціях база оподаткування компонента зобов'язання після первісного визнання дорівнює первісній балансовій вартості суми компонентів зобов'язання та власного капіталу. Остаточна оподатковувана тимчасова різниця виникає після первісного визнання компонента власного капіталу окремо від компонента зобов'язання. Тому виняток, установлений у пункті 15 б), не застосовується. Отже, суб'єкт господарювання визнає остаточне відстрочене зобов'язання. Згідно з пунктом 61А, відстрочене податкове зобов'язання безпосередньо включається до балансової вартості компонента власного капіталу. Відповідно до пункту 58, подальші зміни відстроченого податкового зобов'язання визнають у прибутку або збитку як відстрочені податкові витрати (дохід).

Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню

- 24 Відстрочений податковий актив слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, якщо є ймовірним те, що буде отримано оподатковуваний прибуток, до якого можна застосовувати тимчасову різницю, яка підлягає вирахуванню, за винятком ситуацій, коли відстрочений податковий актив виникає від первісного визнання активу або зобов'язання в операції, яка:
- не є об'єднанням бізнесу;
 - не впливає під час здійснення операції ні на обліковий прибуток, ні на оподатковуваний прибуток (податковий збиток); та
 - на момент здійснення операцій, не призводить до рівних оподатковуваних та вирахованих тимчасових різниць.

Однак у випадку тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню і відносяться до інвестицій у

дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства, а також до часток участі у спільній діяльності, відстрочений податковий актив слід визнавати відповідно до пункту 44.

- 25 Природним при визнанні зобов'язання є те, що балансова вартість буде погашена у майбутніх періодах шляхом вибуття із суб'єкта господарювання ресурсів, які втілюють економічні вигоди. Коли ресурси вибувають із суб'єкта господарювання, їхню суму частково або повністю можна вираховувати при визначенні оподаткованого прибутку пізнішого періоду, ніж той, у якому визнається зобов'язання. У таких випадках існує тимчасова різниця між балансовою вартістю зобов'язання та його податковою базою. Відповідно, відстрочений податковий актив виникає щодо податків на прибуток, що їх можна відшкодувати в майбутніх періодах, коли цю частину зобов'язання визнають як вирахування при визначенні оподаткованого прибутку. Подібно до цього, якщо база оподаткування активу перевищує його балансову вартість, така різниця веде до виникнення відстроченого податкового активу щодо податків на прибуток, які відшкодуватимуться в майбутніх періодах.

Приклад

Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання 100 за нарахованими витратами щодо гарантій на продукцію. Для цілей оподаткування витрати щодо гарантій на продукцію не підлягатимуть вирахуванню, доки суб'єкт господарювання не сплатить претензії. Ставка оподаткування становить 25%.

База оподаткування зобов'язання дорівнює нулю (балансова вартість 100 мінус сума, що підлягатиме вирахуванню для цілей оподаткування стосовно цього зобов'язання в майбутніх періодах). При погашенні зобов'язання за балансовою вартістю суб'єкт господарювання зменшить свій майбутній оподатковуваний прибуток на 100 і, відповідно, зменшить свої майбутні податкові платежі на 25 (100 за ставкою 25%). Різниця між балансовою вартістю 100 і нульовою податковою базою є тимчасовою різницею, яка підлягає вирахуванню, сумою 100. Таким чином, суб'єкт господарювання визнає відстрочений податковий актив 25 (100 за ставкою 25%) за умови ймовірності того, що суб'єкт господарювання заробить достатній оподатковуваний прибуток у майбутніх періодах, щоб отримати вигоди від зменшення суми податкових платежів.

- 26 Далі наведено приклади тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню і ведуть до виникнення відстрочених податкових активів:
- витрати на пенсійне забезпечення можуть вираховуватися при визначенні облікового прибутку як послуга, що надається працівником, але вираховуються при визначенні оподаткованого прибутку, коли суб'єкт господарювання сплачує внески до пенсійного фонду або коли суб'єкт господарювання виплачує пенсії. Тимчасова різниця існує між балансовою вартістю зобов'язання та його податковою базою; база оподаткування цього зобов'язання, як правило, дорівнює нулю. Така тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, веде до відстроченого податкового активу, оскільки економічні вигоди надійдуть до суб'єкта господарювання у формі вирахування з оподаткованих прибутків, коли сплачуються внески або пенсії;
 - витрати на дослідження визнаються як витрати при визначенні облікового прибутку в тому періоді, у якому вони понесені, але їх вирахування при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку) може не дозволятися до пізнішого періоду. Різниця між податковою базою витрат на дослідження (тобто сумою, що її податкові органи дозволять вираховувати в майбутніх періодах) і нульовою балансовою вартістю є тимчасовою різницею, що не підлягає оподаткуванню і веде до виникнення відстроченого податкового активу;
 - за деякими винятками, суб'єкт господарювання визнає придбані ідентифіковані активи та прийняті зобов'язання при об'єднанні бізнесу за їхньою справедливою вартістю на дату придбання. Якщо прийняте зобов'язання визнається на дату придбання, але пов'язані з ним витрати не вираховують при визначенні оподаткованих прибутків до пізнішого періоду, то виникає тимчасова різниця, що не підлягає вирахуванню і веде до виникнення відстроченого податкового активу. Відстрочений податковий актив також виникає, коли справедлива вартість придбаного ідентифікованого активу менше його податкової бази. В обох випадках остаточний відстрочений податковий актив впливає на гудвіл (див. пункт 66); та
 - певні активи можуть відображатися за їхньою справедливою вартістю або переоцінюватися без

відповідного коригування для цілей оподаткування (див. пункт 20). Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, виникає тоді, коли база оподаткування активу перевищує його балансову вартість.

Приклад, що ілюструє пункт 26г)

Визначення тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, на кінець року 2:

На початок року 1 суб'єкт господарювання А купує за 1000 грошових одиниць борговий інструмент номінальною вартістю 1000 грошових одиниць зі строком погашення 5 років та ставкою відсотка 2%, що виплачуються на кінець кожного року. Ефективна ставка відсотка – 2%. Борговий інструмент оцінюється за справедливою вартістю.

Наприкінці року 2 справедлива вартість боргового інструмента знизилася до 918 грошових одиниць унаслідок зростання ринкових ставок відсотка до 5%. Є імовірність* того, що суб'єкт господарювання А отримає всі потоки грошових коштів за договором, якщо він і надалі утримуватиме цей борговий інструмент.

Будь-які прибутки (збитки) за борговим інструментом є оподатковуваними (підлягають вирахуванню) тільки коли вони реалізуються. Прибутки (збитки), що виникають при продажу чи настанні строку погашення боргового інструменту, розраховуються для цілей оподаткування як різниця між отримуваною сумою та первісною вартістю боргового інструмента.

Відповідно, податковою базою боргового інструмента є його первісна вартість.

Різниця між балансовою вартістю боргового інструмента у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання А у сумі 918 грошових одиниць та його податковою базою у сумі 1000 грошових одиниць веде до виникнення тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, у сумі 82 грошових одиниць на кінець року 2 (див. пункти 20 та 26 г)) незалежно від того, як суб'єкт господарювання А планує відшкодувати балансову вартість боргового інструмента: шляхом його продажу; використання, тобто його утримання та отриманням грошових потоків за договором; або шляхом поєднання обох способів.

Так відбувається тому, що тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, є різницями між балансовою вартістю активу або зобов'язання у звіті про фінансовий стан та його податковою базою, які в результаті дають суми, що вираховуються при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів, коли балансова вартість активу або зобов'язання відшкодовується або погашається (див. пункт 5). Визначаючи оподатковуваний прибуток (податковий збиток) при продажу або при погашенні боргового інструмента, суб'єкт господарювання А отримує суму вирахування, що відповідає податковій базі активу, яка становить 1000 грошових одиниць.

- 27 Сторнування тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, спричиняє вирахування при визначенні оподаткованих прибутків майбутніх періодів. Проте економічні вигоди у вигляді зменшення податкових платежів надходитимуть до суб'єкта господарювання тільки у тому разі, якщо він заробить достатні оподатковані прибутки, з якими можна згортати це вирахування. Отже, суб'єкт господарювання визнає відстрочені податкові активи тільки тоді, коли існує ймовірність того, що будуть наявні оподатковані прибутки, за рахунок яких можна використати тимчасові різниці, котрі підлягають вирахуванню.
- 27А Оцінюючи наявність оподаткованого прибутку, за рахунок якого суб'єкт господарювання може використати тимчасову різницю, що підлягає вирахуванню, він зважає на те, чи обмежує податкове законодавство джерела оподатковуваних прибутків, за рахунок яких він може робити вирахування при сторнуванні такої тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню. Якщо податкове законодавство не накладає таких обмежень, то суб'єкт господарювання оцінює тимчасову різницю, що підлягає вирахуванню, у поєднанні з усіма своїми іншими тимчасовими різницями, що підлягають вирахуванню. Проте, якщо податкове законодавство обмежує використання збитків лише можливістю їх вирахування з доходу певного конкретного виду, то тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, оцінюється у поєднанні тільки з іншими тимчасовими різницями, що підлягають вирахуванню, такого ж виду .
- 28 Наявність оподаткованого прибутку, за рахунок якого можна використати тимчасову різницю, котра підлягає вирахуванню, є ймовірною тоді, коли існують достатні тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню і відносяться до того самого податкового органу та того самого суб'єкта господарювання – платника податку, і коли сторнування цих тимчасових різниць передбачається:

- а) у тому самому періоді, в якому передбачене сторнування тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, або
- б) у подальших чи попередніх періодах, на які можна переносити податкові збитки, що виникають від відстроченого податкового активу.

У таких випадках відстрочений податковий актив визнається в тому періоді, у якому виникають тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню.

29 У разі недостатності суми тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню і відносяться до того самого податкового органу та того самого суб'єкта господарювання-платника податку, відстрочений податковий актив визнається в межах того, що:

- а) є ймовірність, що суб'єкт господарювання матиме достатній оподатковуваний прибуток, який відноситься до того самого податкового органу та того самого суб'єкта господарювання – платника податку у той самий період, що і сторнування тимчасової різниці, яка підлягає вирахуванню (або в періодах, на які можна переносити податковий збиток, що виникає від відстроченого податкового активу). Суб'єкт господарювання, оцінюючи, чи матиме він достатній оподатковуваний прибуток у майбутніх періодах:
 - і) порівнює тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, з майбутнім оподатковуваним прибутком, що виключає податкові вирахування в результаті сторнування таких тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню. Таке порівняння показує, наскільки майбутній оподатковуваний прибуток є достатнім для того, щоб суб'єкт господарювання міг вилучити з оподаткованого прибутку суми, отримані внаслідок сторнування таких тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню.
 - ii) не враховує сум, які підлягають оподаткуванню, що виникають внаслідок тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, що, як очікується, виникнуть у майбутніх періодах, тому що для використання самого відстроченого податкового активу, який виникає внаслідок цих тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, буде необхідним майбутній оподатковуваний прибуток.
- б) суб'єкт господарювання має можливість планувати податки, що веде до створення оподаткованого прибутку у відповідних періодах.

29А Прогнозна оцінка імовірного майбутнього оподаткованого прибутку може включати відшкодування вартості деяких активів суб'єкта господарювання з перевищенням їхньої балансової вартості, якщо існують достатні докази імовірності* досягнення цього суб'єктом господарювання. Наприклад, коли актив оцінюється за справедливою вартістю, суб'єкт господарювання визначає, чи існують достатні підстави зробити висновок про те, що є імовірність* відшкодування вартості активу з перевищенням його балансової вартості. Це може відбуватися, наприклад, коли суб'єкт господарювання планує утримувати борговий інструмент з фіксованою ставкою та отримувати договірні грошові потоки.

30 Можливість планувати податки – це комплекс заходів, до яких суб'єкт господарювання може вдаватися задля створення чи збільшення оподаткованого прибутку в конкретному періоді до закінчення строку дії перенесення податкового збитку або податкових пільг на наступні періоди. Наприклад, у деяких юрисдикціях оподатковуваний прибуток може створюватися чи збільшуватися шляхом:

- а) вибору підходу до оподаткування доходу від процентів або при отриманні, або при нарахуванні;
- б) відстрочення вимог для певних вирахувань з оподаткованого прибутку;
- в) продажу активів (і, можливо, продажу з подальшою орендою), вартість яких зросла, але база оподаткування не була скоригована для відображення такого зростання;
- г) продажу активу, який приносить прибуток, що не підлягає оподаткуванню (наприклад, облігації державної позики в деяких юрисдикціях), з метою придбання іншої інвестиції, яка приносить оподатковуваний прибуток.

У випадках, коли можливість планувати податки дозволяють переносити оподатковуваний прибуток на наступний або попередній період, використання податкового збитку або податкових пільг усе ще залежить від майбутнього оподаткованого прибутку з інших джерел, ніж тимчасові різниці, що виникнуть у майбутньому.

- 31 Якщо суб'єкт господарювання нещодавно зазнав збитків, він керується положеннями пунктів 35 та 36.
32 [Вилучено]

Гудвіл

- 32А Якщо балансова вартість гудвілу, що виникає при об'єднанні бізнесу, є меншою, ніж його база оподаткування, різниця спричиняє виникнення відстроченого податкового активу. Відстрочений податковий актив, що виникає від первісного визнання гудвілу, визнаватиметься у межах обліку об'єднання бізнесу, якщо існує ймовірність того, що буде отримано оподатковуваний прибуток, за рахунок якого можна було б використати тимчасову різницю, що підлягає вирахуванню.

Первісне визнання активу чи зобов'язання

- 33 Єдиним випадком виникнення відстроченого податкового активу після первісного визнання активу є випадок, коли державний грант, що не підлягає оподаткуванню і пов'язаний з активом, вираховується при визначенні балансової вартості активу; але для цілей оподаткування він не вираховується з суми активу, яка амортизується (іншими словами, з його податкової бази); балансова вартість активу є меншою за його податкову базу, і це веде до виникнення тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню. Державні гранти можна також визнавати як відстрочений дохід, і тоді різниця між відстроченим доходом та його нульовою податковою базою є тимчасовою різницею, що підлягає вирахуванню. Який би метод подання суб'єкт господарювання не прийняв, він не визнає остаточного відстроченого податкового активу з причин, наведених в пункті 22.

Невикористані податкові збитки та невикористані податкові пільги

- 34 **Відстрочений податковий актив слід визнавати для перенесення на наступні періоди невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг за умови, якщо є ймовірною наявність майбутнього оподаткованого прибутку, за рахунок якого можна використати невикористані податкові збитки та невикористані податкові пільги.**
- 35 Критерії визнання відстрочених податкових активів, що виникають від перенесення на наступні періоди невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг, є такими самими, як критерії визнання відстрочених податкових активів, що виникають від тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню. Однак існування невикористаних податкових збитків є вагомим свідченням того, що майбутнього оподаткованого прибутку отримано не буде. Отже, якщо суб'єкт господарювання має недавні збитки, він визнає відстрочений податковий актив, що виникає від невикористаних податкових збитків або невикористаних податкових пільг, тільки за умови, якщо суб'єкт господарювання має достатні тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, або є інше переконливе свідчення того, що буде отримано достатній оподатковуваний прибуток, за рахунок якого суб'єкт господарювання може використати невикористані податкові збитки або невикористані податкові пільги. За таких обставин пункт 82 вимагає розкриття інформації про суму відстроченого податкового активу, а також про характер свідчення, яким підкріплюється його визнання.
- 36 Суб'єкт господарювання, оцінюючи ймовірність наявності оподаткованого прибутку, за рахунок якого можна використати невикористані податкові збитки або невикористані податкові пільги, розглядає такі критерії:
- а) чи має суб'єкт господарювання достатні тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню і відносяться до того самого податкового органу та того самого суб'єкта господарювання платника податків і які приведуть до виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, а також щодо яких можна використати невикористані податкові збитки або невикористані податкові пільги, перш ніж закінчиться термін їхнього використання;
 - б) чи є ймовірним, що підприємство матиме оподатковані прибутки до закінчення терміну використання невикористаних податкових збитків чи невикористаних податкових пільг;
 - в) чи виникають невикористані податкові збитки через відомі причини, повторення яких мало ймовірно; та

- г) чи має суб'єкт господарювання можливість планувати податки (див. пункт 30), що створять оподатковуваний прибуток у тому періоді, в якому можна використати невикористані податкові збитки або невикористані податкові пільги.

Якщо не є ймовірним, що буде отримано оподатковуваний прибуток, за рахунок якого можна використати невикористані податкові збитки або невикористані податкові пільги, відстрочений податковий актив не визнається.

Переоцінка невизнаних відстрочених податкових активів

- 37 У кінці кожного звітного періоду суб'єкт господарювання переоцінює невизнані відстрочені податкові активи. Суб'єкт господарювання визнає раніше не визнані відстрочені податкові активи, якщо виникає ймовірність того, що майбутній оподатковуваний прибуток уможливить відшкодування відстроченого податкового активу. Наприклад, поліпшення умов торгівлі може збільшити ймовірність того, що суб'єкт господарювання буде спроможним генерувати достатній оподатковуваний прибуток майбутньому, щоб відстрочений податковий актив відповідав критеріям визнання, викладеним у пунктах 24 або 34. Ще один приклад – коли суб'єкт господарювання переоцінює відстрочені податкові активи на дату об'єднання бізнесу або після неї (див. пункти 67 та 68).

Інвестиції в дочірні підприємства, філії, асоційовані підприємства та частки у спільній діяльності

- 38 Тимчасові різниці виникають тоді, коли балансова вартість інвестицій у дочірні підприємства, філії, асоційовані підприємства та частки у спільній діяльності (тобто частки материнського підприємства або інвестора в чистих активах дочірнього підприємства, філії, асоційованого підприємства або об'єкта інвестування, включаючи балансову вартість гудвілу) відрізняється від податкової бази (яка часто є собівартістю) інвестиції чи частки. Такі різниці можуть виникати за різних умов, наприклад, у разі:
- а) наявності нерозподілених прибутків дочірніх підприємств, відділень, асоційованих і від спільної діяльності;
 - б) зміни валютного курсу, коли материнське і дочірнє підприємство розташовані в різних країнах; та
 - в) зменшення балансової вартості інвестиції в асоційовану компанію до суми її очікуваного відшкодування.

У консолідованій фінансовій звітності тимчасова різниця може відрізнитися від тимчасової різниці, пов'язаної з цією інвестицією, у фінансовій звітності материнського підприємства, якщо материнське підприємство обліковує інвестицію у своїй окремій фінансовій звітності за собівартістю або за переоціненою сумою.

- 39 **Суб'єкт господарювання визнає відстрочене податкове зобов'язання щодо всіх тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню і пов'язані з інвестиціями у дочірні підприємства, філії, асоційовані підприємства та з частками у спільній діяльності, за винятком тих ситуацій, коли виконуються такі обидві умови:**
- а) материнське підприємство, інвестор, учасник спільної операції або учасник спільної операції здатні контролювати визначення часу сторнування тимчасової різниці; та
 - б) є ймовірним, що тимчасова різниця не стернуватиметься в недалекому майбутньому.
- 40 Оскільки материнське підприємство контролює дивідендну політику свого дочірнього підприємства, воно спроможне контролювати визначення часу сторнування тимчасових різниць, пов'язаних з цією інвестицією (у тому числі тимчасових різниць, що виникають не тільки від нерозподіленого прибутку, а й від будь-яких змін курсових різниць). Окрім того, часто практично неможливо визначити суму податків на прибуток, яку треба буде сплатити при сторнуванні тимчасової різниці. Таким чином, якщо материнське підприємство визначило, що ці прибутки не будуть розподілені в недалекому майбутньому, воно не визнає відстрочене податкове зобов'язання. Це стосується й інвестицій у філії.
- 41 Немонетарні активи та зобов'язання суб'єкта господарювання оцінюються в його функціональній валюті (див. МСБО 21 "Вплив змін валютних курсів"). Якщо оподатковуваний прибуток чи податковий збиток

суб'єкта господарювання (а отже, база оподаткування його немонетарних активів і зобов'язань) визначається в іншій валюті, тоді зміни валютних курсів спричиняють виникнення тимчасових різниць, що ведуть до виникнення визнаного відстроченого податкового зобов'язання або (згідно з пунктом 24) активу. Остаточний відстрочений податок відображається за дебетом або кредитом прибутку чи збитку (див. пункт 58).

- 42 Інвестор в асоційоване підприємство не контролює цього суб'єкта господарювання і, зазвичай не в змозі визначати його дивідендну політику. Отже, за відсутності угоди, згідно з вимогами якої прибутки асоційованого підприємства не розподілятимуться в недалекому майбутньому, інвестор визнає відстрочене податкове зобов'язання, що виникає від тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню і відносяться до інвестиції в асоційоване підприємство. У деяких випадках інвестор може бути неспроможним визначити суму податку, яка була б сплачена, якщо він відшкодує вартість інвестиції в асоційоване підприємство, але може визначити, що вона дорівнюватиме мінімальній сумі або перевищуватиме її. У таких випадках відстрочене податкове зобов'язання оцінюється за цією сумою.
- 43 В угоді, яку укладають учасники спільної діяльності, як правило, передбачається розподіл прибутків та визначається, чи потрібна для прийняття рішень з таких питань згода всіх учасників або групи учасників. Якщо учасник спільного підприємства або учасник спільної операції може контролювати час розподілу своєї частки прибутків від спільної діяльності та існує ймовірність того, що його частка цих прибутків не буде розподілена в осяжному майбутньому, то відстрочене податкове зобов'язання не визнається.
- 44 **Суб'єктові господарювання слід визнавати відстрочений податковий актив щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню і виникають від інвестицій у дочірні підприємства, філії, асоційовані підприємства та часток у спільній діяльності, тоді і тільки тоді, коли існує ймовірність того, що:**
- а) **тимчасова різниця сторнуватиметься в недалекому майбутньому; та**
 - б) **оподатковуваний прибуток буде доступним, і до нього можна застосувати тимчасову різницю.**
- 45 Суб'єкт господарювання враховує рекомендації, викладені в пунктах 28–31, вирішуючи, чи визнавати відстрочений податковий актив щодо тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню і відносяться до його інвестицій у дочірні підприємства, філії, асоційовані підприємства, а також до його часток у спільній діяльності.

Оцінювання

- 46 **Поточні податкові зобов'язання (активи) за поточний і попередній періоди слід оцінювати за сумою, яку передбачається сплатити податковим органам (відшкодувати у податкових органах) із застосуванням ставок оподаткування та податкового законодавства, що діють або превалюють до кінця звітного періоду.**
- 47 **Відстрочені податкові активи та зобов'язання слід оцінювати за ставками оподаткування, які передбачається використовувати в період реалізації активу чи погашення зобов'язання, на основі ставок оподаткування та податкового законодавства, що діють або превалюють до кінця звітного періоду.**
- 48 Поточні та відстрочені податкові активи і зобов'язання, як правило, оцінюються із застосуванням прийнятих ставок оподаткування (та податкового законодавства). Проте в деяких юрисдикціях оголошені державними органами податкові ставки (та податкове законодавство) вплив починають превалювати та мають значний вплив до їхнього фактичного встановлення, яке може відбутися через кілька місяців після оголошення. У таких випадках податкові активи та зобов'язання оцінюються із застосуванням оголошеної ставки оподаткування (та податкового законодавства).
- 49 Якщо до різних рівнів оподаткованого прибутку застосовуються різні ставки оподаткування, відстрочені податкові активи та зобов'язання оцінюються із застосуванням середніх ставок оподаткування, які передбачається застосувати до оподаткованого прибутку (податкового збитку) в тих періодах, у яких очікується сторнування тимчасових різниць.
- 50 [Вилучено]

51 Оцінка відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів має відображати податкові наслідки, які відповідали б способу, яким суб'єкт господарювання передбачає на кінець звітного періоду відшкодувати або погасити балансову вартість своїх активів і зобов'язань.

51А У деяких юрисдикціях спосіб відшкодування (погашення) суб'єктом господарювання балансової вартості активу (зобов'язання) може впливати на один або на обидва такі елементи:

- а) застосовувану ставку оподаткування, коли суб'єкт господарювання відшкодовує (погашає) балансову вартість активу (зобов'язання);
- б) податкову базу активу (зобов'язання).

У таких випадках суб'єкт господарювання оцінює відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, застосовуючи ставку оподаткування і податкову базу, які відповідають способу відшкодування або погашення.

Приклад А

Балансова вартість об'єкта основних засобів становить 100, її база оподаткування – 60. Ставка оподаткування 20% застосовувалася б, якби об'єкт був проданий, а ставка оподаткування 30% застосовувалася б до інших прибутків.

Суб'єкт господарювання визнає відстрочене податкове зобов'язання 8 (40 за ставкою 20%), якщо він передбачає продати об'єкт без його подальшого використання, і відстрочене податкове зобов'язання 12 (40 за ставкою 30%), якщо він передбачає утримувати об'єкт та відшкодувати його балансову вартість шляхом використання.

Приклад Б

Собівартість об'єкта основних засобів становить 100, його балансову вартість 80 переоцінено до 150. Для цілей оподаткування відповідне коригування не проведено. Кумулятивна амортизація для цілей оподаткування становить 30, ставка оподаткування дорівнює 30%. Якщо об'єкт продається за ціною, більшою, ніж його собівартість, кумулятивна податкова амортизація в розмірі 30 буде включена до оподаткованого прибутку, але надходження від продажу, що перевищують собівартість об'єкта, оподаткуванню не підлягають.

База оподаткування об'єкта становить 70, а тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, становить 80. Якщо суб'єкт господарювання передбачає відшкодувати балансову вартість об'єкта шляхом його використання, він має отримати оподаткований прибуток на суму 150, але при цьому зможе вирахувати амортизацію тільки 70. За цією схемою, відстрочене податкове зобов'язання становить 24 (80 за ставкою 30%). Якщо суб'єкт господарювання передбачає відшкодувати балансову вартість об'єкта шляхом його негайного продажу за 150, то відстрочене податкове зобов'язання обчислюватиметься так:

	Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню	Ставка оподаткування	Відстрочене податкове зобов'язання
Кумулятивна податкова амортизація	30	30%	9
Надходження, що перевищують собівартість	<u>50</u>	nil	–
Усього	<u>80</u>		<u>9</u>

(Примітка. Відповідно до пункту 61А, додатковий відстрочений податок, що виникає після переоцінки, визнається віншому сукупному доходу).

Приклад В

Умови такі самі, що й у прикладі Б, за винятком того, що у разі, якщо об'єкт буде проданий за ціною, вищою від його собівартості, кумулятивна податкова амортизація буде включена до оподаткованого прибутку (за ставкою 30%), а надходження від продажу оподатковуватимуться за ставкою 40% після вирахування скоригованої на інфляцію собівартості 110.

Якщо суб'єкт господарювання передбачає відшкодувати балансову вартість об'єкта шляхом його використання, він має отримати оподатковуваний прибуток на суму 150, але зможе вирахувати амортизацію тільки в розмірі 70. За цією схемою база оподаткування дорівнює 70, і при цьому виникає тимчасова різниця 80, яка підлягає оподаткуванню, а відстрочене податкове зобов'язання становить 24 (80 за ставкою 30%), як і в прикладі Б.

Якщо суб'єкт господарювання передбачає відшкодувати балансову вартість шляхом негайного продажу об'єкта за 150, то він зможе вирахувати проіндексовану собівартість 110. Чисті надходження 40 оподатковуватимуться за ставкою 40%. Крім того, до оподаткованого прибутку буде включена кумулятивна податкова амортизація 30, що оподатковуватиметься за ставкою 30%. За цією схемою база оподаткування дорівнює 80 (110 мінус 30), існує тимчасова різниця 70, що підлягає оподаткуванню, а відстрочене податкове зобов'язання становить 25 (40 за ставкою 40% плюс 30 за ставкою 30%). Якщо база оподаткування в цьому прикладі не є очевидною відразу, корисним буде врахування основного принципу, викладеного в пункті 10.

Примітка: згідно з пунктом 61А, додатковий відстрочений податок, що виникає після переоцінки, визнається в іншому сукупному доході).

- 51Б Якщо відстрочене податкове зобов'язання або відстрочений податковий актив виникає внаслідок оцінки активу, що не амортизується, з використанням моделі переоцінки, описаної в МСБО 16, то оцінка відстроченого податкового зобов'язання або відстроченого податкового активу повинна відображати податкові наслідки відшкодування балансової вартості активу, що не амортизується, унаслідок продажу, незалежно від бази оцінювання балансової вартості такого активу. Відповідно, якщо податковий закон визначає ставку оподаткування, що застосовується до оподаткованої суми, отриманої від продажу активу, яка відрізняється від ставки оподаткування, що застосовується до оподаткованої суми, отриманої від використання активу, то перша ставка застосовується для оцінювання відстроченого податкового зобов'язання або активу, пов'язаного з активом, що не амортизується.
- 51В Якщо відстрочене податкове зобов'язання або актив виникає внаслідок оцінки інвестиційної нерухомості з використанням моделі справедливої вартості, описаної в МСБО 40, то є спростовне припущення, що балансова вартість інвестиційної нерухомості буде відшкодована шляхом продажу. Відповідно, якщо це припущення не спростовується, оцінка відстроченого податкового зобов'язання або відстроченого податкового активу має відображати податкові наслідки відшкодування балансової вартості інвестиційної нерухомості повністю шляхом продажу. Припущення спростовується, якщо інвестиційна нерухомість амортизується і утримується в моделі бізнесу, мета якої – споживати практично всі економічні вигоди, втілені в інвестиційній нерухомості протягом часу, а не унаслідок продажу. Якщо припущення спростовується, виконуються вимоги пунктів 51 та 51А.

Приклад, що ілюструє пункт 51В

Собівартість інвестиційної нерухомості 100, а справедлива вартість 150. Вона оцінена з використанням моделі справедливої вартості, описаної в МСБО 40. Інвестиційна нерухомість охоплює землю собівартістю 40 і справедливою вартістю 60 та будівлю собівартістю 60 і справедливою вартістю 90. Земля має необмежений строк корисної експлуатації.

Кумулятивна амортизація будівлі з метою оподаткування 30. Нереалізовані зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості не впливають на оподатковуваний прибуток. Якщо інвестиційна нерухомість продається за суму, що перевищує собівартість, то сторнування кумулятивної податкової амортизації у 30 буде включене в оподатковуваний прибуток та оподатковуватиметься за ставкою оподаткування 30%. Для коштів від продажу, які перевищують собівартість, податковий закон встановлює ставки оподаткування 25%

для активів, утримуваних для продажу протягом менш ніж двох років, та 20% для активів, утримуваних протягом двох років і більше.

Оскільки інвестиційна нерухомість оцінюється з використанням моделі справедливої вартості, описаної в МСБО 40, то є спростоване припущення, що суб'єкт господарювання відшкодує балансову вартість інвестиційної нерухомості повністю шляхом продажу. Якщо це припущення не спростовується, то відстрочений податок відображає податкові наслідки відшкодування балансової вартості повністю шляхом продажу, навіть якщо суб'єкт господарювання передбачає отримати дохід від оренди цієї нерухомості до продажу.

База оподаткування землі, якщо вона продається, 40 і існує тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, 20 (60 – 40). База оподаткування будівлі, якщо вона продається, 30 (60 – 30) і існує тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, 60 (90 – 30). Внаслідок цього сукупна тимчасова різниця, пов'язана з інвестиційною нерухомістю, 80 (20 + 60).

Відповідно до пункту 47 ставка оподаткування – це ставка, яку передбачається використовувати в період реалізації інвестиційної нерухомості. Отже, якщо суб'єкт господарювання передбачає продати нерухомість після утримання її протягом більше ніж двох років, загальне відстрочене податкове зобов'язання обчислюється так:

	Тимчасова різниця що підлягає, оподаткуванню	Ставка податку	Відстрочені податкові зобов'язання
Кумулятивна податкова амортизація	30	30%	9
Надходження, що перевищують собівартість	<u>50</u>	20%	<u>10</u>
Усього	<u>80</u>		<u>19</u>

Якщо суб'єкт господарювання передбачає продати нерухомість після утримання її протягом менше ніж двох років, то наведений вище розрахунок слід змінити, застосувавши ставку оподаткування 25%, а не 20%, до коштів, що перевищують собівартість.

Якщо ж, навпаки, суб'єкт господарювання утримує будівлю в моделі бізнесу, мета якої – споживати практично всі економічні вигоди, втілені в будівлі протягом часу, а не шляхом продажу, то це припущення буде спростоване для будівлі. Проте земля не амортизується. Тому припущення про відшкодування шляхом продажу не буде спростоване для землі. Звідси витікає, що відстрочене податкове зобов'язання відобразить податкові наслідки відшкодування балансової вартості будівлі шляхом використання, а балансової вартості землі шляхом продажу.

База оподаткування будівлі, якщо вона використовується, 30 (60 – 30) і існує тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, 60 (90 – 30), внаслідок чого виникає відстрочене податкове зобов'язання 18 (60 за 30%).

База оподаткування землі, якщо вона продається, 40 і існує тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, 20 (60 – 40), внаслідок чого виникає відстрочене податкове зобов'язання 4 (20 за 20%).

Отже, якщо припущення про відшкодування шляхом продажу скасовується для будівлі, то відстрочене податкове зобов'язання, пов'язане з інвестиційною нерухомістю, 22 (18 + 4).

- 51Г Спростоване припущення у пункті 51В також застосовується коли відстрочене податкове зобов'язання або відстрочений податковий актив виникає в результаті оцінки інвестиційної нерухомості в об'єднанні бізнесу, якщо суб'єкт господарювання буде використовувати модель справедливої вартості, коли згодом оцінить цю інвестиційну нерухомість.
- 51Г Пункти 51Б-51Г не змінюють вимоги щодо застосування принципів, викладених у пунктах 24-33 (виключаючи тимчасові різниці), та пункти 34-36 (невикористані податкові збитки та невикористані податкові пільги) цього стандарту при визнанні та оцінці відстрочених податкових активів.
- 52 (переміщено та змінено нумерацію 51А)
- 52А В деяких юрисдикціях податки на прибуток сплачуються за вищою або нижчою ставками, якщо частина

або весь чистий прибуток або нерозподілений прибуток виплачуються, як дивіденди акціонерам суб'єкта господарювання. У деяких інших юрисдикціях, податки на прибуток можуть бути відшкодовані або сплачені, якщо частина або весь чистий прибуток або нерозподілений прибуток виплачуються як дивіденди акціонерам суб'єкта господарювання. У цих умовах поточні або відстрочені.

52Б [Вилучено]

Приклад, що ілюструє пункти 52А та 57А

У наведеному далі прикладі розглядається оцінка поточних та відстрочених податкових активів і зобов'язань суб'єктом господарювання в тій юрисдикції, де податки на прибуток підлягають сплаті за завищеною ставкою на нерозподілений прибуток (50%), причому деяка сума відшкодовується, коли розподіляються прибутки. Ставка оподаткування розподілених прибутків становить 35%. В кінці звітного періоду, 31 грудня 20X1 р., суб'єкт господарювання не визнає зобов'язання щодо дивідендів, запропонованих або оголошених після звітного періоду. Внаслідок цього дивіденди не визнаються в році 20X1. Прибуток за 20X1 р., що підлягає оподаткуванню, дорівнює 100000. Чиста тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню за рік 20X1, становить 40000.

Суб'єкт господарювання визнає поточне податкове зобов'язання і поточні податкові витрати у розмірі 50000. Жодний актив не визнається на суму, яку потенційно очікують відшкодувати внаслідок майбутніх дивідендів. Суб'єкт господарювання визнає також відстрочене податкове зобов'язання та відстрочені податкові витрати на суму 20000 (40000 за ставкою 50%), які відображають податки на прибуток, що їх сплатить суб'єкт господарювання, коли він відшкодує або компенсує балансову вартість своїх активів та зобов'язань, базуючись на ставці оподаткування, що застосовується до нерозподілених прибутків.

Згодом 15 березня 20X2 р. суб'єкт господарювання визнає дивіденди на суму 10000 щодо попередніх операційних прибутків як зобов'язання.

15 березня 20X2 р. суб'єкт господарювання визнає відшкодування податків на прибуток на суму 1500 (15% від дивідендів, визнаних як зобов'язання) як поточний податковий актив та як зменшення поточних податкових витрат на виплату прибутку за 20X2 р.

53 **Відстрочені податкові активи та зобов'язання не слід дисконтувати.**

54 Достовірне визначення відстрочених податкових активів і зобов'язань на основі дисконтування вимагає складання детального графіка сторнування кожної тимчасової різниці. У багатьох випадках скласти такий графік практично неможливо або дуже складно. Отже, недоцільно вимагати дисконтування відстрочених податкових активів та зобов'язань. Дозвіл (але не вимога) дисконтувати унеможливить порівняння відстрочених податкових активів та зобов'язань різних суб'єктів господарювання. Тому цей Стандарт не вимагає та не дозволяє дисконтувати відстрочені податкові активи та зобов'язання.

55 Тимчасові різниці визначаються з огляду на балансову вартість активу чи зобов'язання. Це застосовується, навіть якщо балансова вартість сама визначається на основі дисконтування, наприклад, по відношенню до зобов'язань щодо пенсійного забезпечення (див. МСБО 19 "Виплати працівникам").

56 **Балансову вартість відстроченого податкового активу слід переглядати в кінці кожного звітного періоду. Суб'єктові господарювання слід зменшити балансову вартість відстроченого податкового активу в тих межах, у яких більше не буде ймовірною наявність оподаткованого прибутку, достатнього, щоб дозволити використати вигоду від відстроченого податкового активу повністю або частково. Будь-яке таке зменшення слід сторнувати за умови, якщо стає ймовірною наявність достатнього оподаткованого прибутку.**

Визнання поточного та відстроченого податку

57 Облік впливу операції чи іншої події на поточні та відстрочені податки відповідає обліку самої операції чи події. Цей принцип розкрито в пунктах 58–68В.

57А Суб'єкт господарювання визнає податкові наслідки доходу у формі дивідендів згідно з визначенням,

поданим у МСФЗ 9, під час визнання ним зобов'язання виплатити дивіденди. Податкові наслідки доходу у формі дивідендів більш прямо пов'язані з минулими операціями чи подіями, які сформували прибуток, що підлягає розподілу, ніж із виплатами власникам. За таких обставин суб'єкт господарювання визнає податкові наслідки доходу у формі дивідендів у прибутку або збитку, іншому сукупному доходу або власному капіталі відповідно до того, де саме суб'єкт господарювання первісно визнавав такі минулі операції чи події.

Статті, що визнаються у прибутку або збитку

- 58 Поточні та відстрочені податки слід визнавати як дохід або витрати і включати до прибутку або збитку за період, окрім випадків, коли податки виникають від:
- операції або події, яка визнається, в тому самому або в іншому періоді поза прибутком або збитком чи в іншому сукупному прибутку або безпосередньо у власному капіталі (див. пункти 61A–65); або
 - об'єднання бізнесу (за винятком придбання інвестиційним суб'єктом господарювання, як визначено в МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», дочірнього підприємства, яке має оцінюватися за справедливою вартістю через прибуток або збиток) (див. пункти 66–68).
- 59 Більшість відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів виникає тоді, коли доходи або витрати включаються до облікового прибутку одного періоду та до оподаткованого прибутку (податкового збитку) іншого періоду. Остаточний відстрочений податок визнається у прибутку або збитку. Прикладами цього є:
- дохід від процентів, роялті, дивідендів, отриманий із затримкою та включений до облікового прибутку відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» або МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», відповідно, але включений до оподаткованого прибутку (податкового збитку) на касовій основі; та
 - витрати на нематеріальні активи, капіталізовані відповідно до МСБО 38 та амортизовані у прибутку або збитку, але вираховані для цілей оподаткування в момент їхнього виникнення.
- 60 Балансова вартість відстрочених податкових активів і зобов'язань може змінюватися, навіть коли сума відповідних тимчасових різниць не змінюється. Це може відбуватися внаслідок, наприклад:
- зміни ставок оподаткування або податкового законодавства;
 - переоцінки спроможності відшкодувати відстрочені податкові активи; або
 - зміни передбаченого способу відшкодування активу.
- Остаточний відстрочений податок визнається у прибутку або збитку, крім випадків, коли податок пов'язаний зі статтями, попередньо відображеними поза прибутком або збитком (див. пункт 63).

Статті, що визнаються поза прибутком або збитком

- 61 [Вилучено]
- 61A Поточні та відстрочені податки слід визнавати поза прибутком або збитком, якщо податок відноситься до статей, що визнаються в тому самому або іншому періоді поза прибутком або збитком. Отже, поточні та відстрочені податки, які відносяться до статей, що визнаються в тому самому або в іншому періоді:
- в іншому сукупному прибутку, слід визнавати в іншому сукупному прибутку (див. пункт 62);
 - безпосередньо у власному капіталі, слід визнавати безпосередньо у власному капіталі (див. пункт 62A).
- 62 Міжнародні стандарти фінансової звітності вимагають або дозволяють визнавати певні статті в іншому сукупному прибутку. Прикладами таких статей є:
- зміна балансової вартості, що виникає від переоцінки основних засобів (див. МСБО 16); та
 - [вилучено]

- в) курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності закордонної одиниці (див. МСБО21);
 - г) [вилучено]
- 62А Міжнародні стандарти фінансової звітності вимагають або дозволяють відобразити певні статті за кредитом або дебетом власного капіталу. Прикладами таких статей є:
- а) коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду, що виникає внаслідок зміни облікової політики, яка застосовується ретроспективно, або внаслідок виправлення помилки (див. МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”);
 - б) суми, що виникають при первісному визнанні компонента власного капіталу у складному фінансовому інструменті (див. пункт 23).
- 63 За виняткових обставин може бути важко визначити суму поточного та відстроченого податку, що відноситься до статей, які визнаються поза прибутком або збитком (або в іншому сукупному прибутку чи безпосередньо у власному капіталі). Наприклад, це може відбуватися, коли:
- а) існує градація ставок податку на прибуток і неможливо визначити ставку, за якою конкретний компонент оподаткованого прибутку (податкового збитку) був оподатковуваний;
 - б) зміна ставки оподаткування або інших правил оподаткування впливає на відстрочений податковий актив чи зобов’язання, які відносяться (повністю або частково) до статті, що попередньо була визнана поза прибутком або збитком; або
 - в) суб’єкт господарювання визначає необхідність визнати відстрочений податковий актив або повністю припинити його визнання, а відстрочений податковий актив стосується (повністю чи частково) статті, що раніше була визнана поза прибутком або збитком.
- У таких випадках поточний і відстрочений податки, пов’язані зі статтями, що визнаються поза прибутком або збитком, базуються на обґрунтованому пропорційному розподілі поточного і відстроченого податків суб’єкта господарювання у відповідній юрисдикції або іншому способі, який веде до прийнятнішого розподілу за даних умов.
- 64 МСБО 16 не визначає, чи має суб’єкт господарювання переносити щорічно із дооцінки до нерозподіленого прибутку суму, що дорівнює різниці між амортизацією на дооцінений актив і амортизацією, визначеною на основі собівартості цього активу. Якщо суб’єкт господарювання робить таке перенесення, то перенесена сума не включає будь-якого пов’язаного з нею відстроченого податку. Подібні міркування застосовуються до перенесення при вибутті об’єкта основних засобів.
- 65 Якщо актив переоцінюється для цілей оподаткування і переоцінка цього активу пов’язана з обліковою переоцінкою попереднього періоду або з переоцінкою, яку передбачається провести у майбутньому періоді, тоді податковий вплив переоцінки активу і коригування податкової бази визнаються в іншому сукупному прибутку в тих періодах, коли вони відбуваються. Однак, якщо переоцінка активу для цілей оподаткування не пов’язана з обліковою переоцінкою попереднього періоду або з переоцінкою, яку передбачається провести в майбутньому періоді, то податковий вплив коригування податкової бази визнається у прибутку або збитку.
- 65А Якщо суб’єкт господарювання виплачує дивіденди своїм акціонерам, від нього може вимагатися сплатити частину дивідендів податковим органам за дорученням акціонерів. У багатьох юрисдикціях цю суму називають податком на дивіденди. Така сума, що сплачена чи підлягає сплаті податковим органам, відображається за дебетом власного капіталу як частина дивідендів.

Відстрочений податок, що виникає внаслідок об’єднання бізнесу

- 66 Згідно з роз’ясненнями, наведеними у пунктах 19 та 26 в), тимчасові різниці можуть виникати при об’єднанні бізнесу. Відповідно до МСФЗ 3, суб’єкт господарювання визнає всі остаточні відстрочені податкові активи (за умови, якщо вони відповідають критеріям визнання у пункті 24) або відстрочені податкові зобов’язання як ідентифіковані активи чи зобов’язання на дату придбання. Отже, такі відстрочені податкові активи та зобов’язання впливають на суму гудвілу чи прибутку від вигідної покупки, що їх визнає суб’єкт господарювання. Проте, відповідно до пункту 15 а), суб’єкт господарювання не визнає

відстрочені податкові зобов'язання, що виникають від первісного визнання гудвілу.

- 67 Внаслідок об'єднання бізнесу ймовірність реалізації до придбання відстроченого податкового активу покупця може змінитися. Покупець може вважати ймовірним, що він відшкодує свій власний відстрочений податковий актив, який не був визнаний до об'єднання бізнесу. Наприклад, покупець може бути спроможним використати вигоду від невикористаних податкових збитків за рахунок майбутнього оподаткованого прибутку об'єкта придбання. В іншому випадку внаслідок об'єднання бізнесу може більше не бути ймовірним, що майбутній оподатковуваний прибуток дозволить відшкодувати відстрочений податковий актив. У таких випадках покупець визнає зміну у відстроченому податковому активі в період об'єднання бізнесу, але не включає його як частину обліку об'єднання бізнесу і тому не враховує його при визначенні гудвілу чи прибутку від вигідної покупки, які він визнає при об'єднанні бізнесу.
- 68 Якщо потенційна вигода від перенесень податкового збитку від виплати доходу об'єктом придбання (або від інших відстрочених податкових активів) не задовольняла критеріям щодо окремого визнання, коли об'єднання бізнесу первісно обліковується, але реалізується у подальшому, то покупцеві слід визнавати придбані відстрочені податкові пільги, які він реалізує після об'єднання бізнесу таким чином:
- придбані відстрочені податкові пільги, що визнаються в період оцінки і впливають з новою інформацією про факти та обставини, які існували на дату придбання, застосовуються для зменшення балансової вартості будь-якого гудвілу, пов'язаного з таким придбанням. Якщо балансова вартість такого гудвілу становить нуль, будь-яка решта відстрочених податкових пільг буде визнаватися у прибутку або збитку.
 - усі інші придбані відстрочені податкові пільги, що були реалізовані, слід визнавати у прибутку або збитку (або, якщо цього вимагає цей Стандарт, поза прибутком або збитком).

Поточний та відстрочений прибуток, що виникає внаслідок операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій

- 68А У деяких податкових юрисдикціях суб'єкт господарювання отримує податкове вирахування (тобто суму, яка підлягає вирахуванню при визначенні оподаткованого прибутку), яке пов'язане з винагородою, сплаченою акціями, опціонами на акції чи іншими інструментами власного капіталу суб'єкта господарювання. Сума цього податкового вирахування може відрізнятись від пов'язаних з ним кумулятивних витрат на винагороду і може виникати у пізнішому обліковому періоді. Наприклад, у деяких юрисдикціях суб'єкт господарювання може визнавати витрати на споживання послуг працівників, отриманих як компенсація за надані опціони на акції, відповідно до МСФЗ 2 "Платіж на основі акцій" і не одержувати вирахування податків, доки не будуть здійснені опціони на акції, з оцінкою вирахування податків, яка базується на ціні акцій суб'єкта господарювання на дату здійснення опціону.
- 68Б Як і у випадку з витратами на дослідження, розглянутими в пунктах 9 та 26 б) цього Стандарту, різниця між податковою базою (яка є сумою, що її податкові органи дозволять вирахувати в майбутніх періодах) послуг працівників, отриманих на певну дату, і нульовою балансовою вартістю є тимчасовою різницею, що підлягає вирахуванню і спричиняє виникнення відстроченого податкового активу. Якщо сума, що її податкові органи дозволять вирахувати в майбутніх періодах, невідома наприкінці періоду, її слід попередньо оцінити, виходячи з інформації, наявної на кінець періоду. Наприклад, якщо сума, що її податкові органи дозволять вирахувати в майбутніх періодах, залежить від ціни акцій суб'єкта господарювання на майбутню дату, тоді оцінка тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, має базуватися на ціні акцій суб'єкта господарювання на кінець періоду.
- 68В Як зазначалось у пункті 68А, сума податкового вирахування (або попередньо оціненого майбутнього податкового вирахування, оціненого відповідно до пункту 68Б) може відрізнятись від пов'язаних з нею кумулятивних витрат на винагороду. Пункт 58 Стандарту вимагає визнавати поточний та відстрочений податки як дохід або витрати та включати їх до прибутку або збитку за період, за винятком випадків, коли податок виникає внаслідок а) операції або події, що її визнають у тому самому чи іншому періоді поза прибутком або збитком чи б) об'єднання бізнесу. Якщо сума податкового вирахування (або попередньо оціненого майбутнього податкового вирахування) перевищує суму пов'язаних з нею кумулятивних витрат на винагороду, це свідчить, що податкове вирахування відноситься не лише до витрат на винагороду, а також і до статті власного капіталу. В такій ситуації перевищення відповідного поточного чи відстроченого податку слід визнавати безпосередньо у власному капіталі.

Податкові активи та податкові зобов'язання

69–70 [Вилучено]

Згортання

- 71** Суб'єктові господарювання слід згортати поточні податкові активи та поточні податкові зобов'язання тоді і тільки тоді, коли:
- а)** суб'єкт господарювання має юридично забезпечене право згортати визнані суми; та
 - б)** суб'єкт господарювання має намір погасити зобов'язання на нетто-основі або продати активи одночасно погасити зобов'язання.
- 72** Хоча поточні податкові активи та зобов'язання визнаються й оцінюються окремо, їх згортають у балансі згідно з критеріями, подібними до критеріїв, установлених для фінансових інструментів у МСБО 32. Як правило, суб'єкт господарювання матиме юридично забезпечене право згортати поточний податковий актив і поточне податкове зобов'язання, якщо вони відносяться до податків на прибуток, які були накладені тим самим податковим органом, а податковий орган дозволяє суб'єктові господарювання здійснювати чи отримувати єдиний чистий платіж.
- 73** У консолідованій фінансовій звітності поточний податковий актив одного суб'єкта господарювання певної групи згортається з поточним податковим зобов'язанням іншого суб'єкта господарювання цієї групи тоді і тільки тоді, коли відповідні суб'єкти господарювання мають юридично забезпечене право здійснювати або отримувати єдиний чистий платіж і мають намір провести або отримати такий єдиний чистий платіж або відшкодувати актив та одночасно погасити зобов'язання.
- 74** Суб'єктові господарювання слід згортати відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання, якщо і тільки якщо:
- а)** суб'єкт господарювання має юридично забезпечене право згортати поточні податкові активи і поточні податкові зобов'язання; та
 - б)** відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання стосуються податків на прибуток, що стягуються тим самим податковим органом:
 - i)** той самий суб'єкт господарювання, що підлягає оподаткуванню, або
 - ii)** на інших суб'єктів господарювання, які підлягають оподаткуванню і мають намір погасити поточні податкові зобов'язання та активи на нетто-основі або реалізувати актив та одночасно погасити зобов'язання у кожному майбутньому періоді, в якому передбачається погасити або відшкодувати суттєві суми відстрочених податкових зобов'язань чи активів.
- 75** Щоб уникнути необхідності складати докладний графік сторнування для кожної тимчасової різниці, цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання згортати відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання того самого суб'єкта господарювання, що підлягає оподаткуванню, тоді і тільки тоді, коли вони пов'язані з податками на прибуток, які стягуються тим самим податковим органом, і коли суб'єкт господарювання має юридично забезпечене право згортати поточні податкові активи та поточні податкові зобов'язання.
- 76** За рідкісних обставин суб'єкт господарювання може мати юридично забезпечене право на згортання та намір здійснити розрахунок на нетто-основі тільки в деяких періодах, але не мати їх в інших періодах. За таких рідкісних обставин може бути потрібним докладний графік, щоб достовірно встановити, чи призведе відстрочене податкове зобов'язання одного суб'єкта господарювання, що підлягає оподаткуванню, до збільшення податкових платежів у тому самому періоді, у якому відстрочений податковий актив іншого суб'єкта господарювання, що підлягає оподаткуванню, спричинить зменшення платежів цим другим суб'єктом господарювання, що підлягає оподаткуванню.

Податкові витрати

Податкові витрати (дохід), що відносяться до прибутку або збитку від звичайної діяльності

- 77 Податкові витрати (дохід), що відносяться до прибутку або збитку від звичайної діяльності, слід подавати як частину прибутку або збитку у звіті (звітах) про прибутки та збитки та інший сукупний дохід.
- 77А [Вилучено]

Курсові різниці від відстрочених податкових зобов'язань чи активів в іноземній валюті

- 78 МСБО 21 вимагає визнання певних курсових різниць як доходів чи витрат, але не вказує, де саме у звіті про сукупні доходи слід подавати такі різниці. Відповідно, у тій частині звіту про сукупні доходи, де визнаються курсові різниці від відстрочених податкових зобов'язань чи активів в іноземній валюті, такі різниці можна класифікувати як відстрочені податкові витрати (дохід), якщо таке подання вважається найкориснішим для користувачів фінансової звітності.

Розкриття інформації

- 79 Інформацію про основні компоненти податкових витрат (доходу) слід розкривати окремо.
- 80 До компонентів податкових витрат (доходу) можуть належати:
- а) поточні податкові витрати (дохід);
 - б) усі коригування, визнані за період щодо поточного податку попередніх періодів;
 - в) сума відстрочених податкових витрат (доходу), що відноситься до виникнення та сторнування тимчасових різниць;
 - г) сума відстрочених податкових витрат (доходу), що відноситься до зміни ставок оподаткування або введення нових податків;
 - г) сума вигоди, що виникає від раніше не визнаного податкового збитку, податкової пільги або тимчасової різниці попереднього періоду, яка використовується для зменшення поточних податкових витрат;
 - д) сума вигоди від раніше не визнаного податкового збитку, податкової пільги або тимчасової різниці попереднього періоду, яка використовується для зменшення відстрочених податкових витрат;
 - е) відстрочені податкові витрати, що виникають від списання або сторнування попереднього списання відстроченого податкового активу відповідно до пункту 5б; та
 - е) сума податкових витрат (доходу), що відноситься до тих змін облікової політики та помилок, які включаються в чистий прибуток чи збиток згідно з МСБО 8, оскільки їх не можна обліковувати ретроспективно.
- 81 Слід також окремо розкривати таку інформацію:
- а) сукупний поточний і відстрочений податок, пов'язаний зі статтями, що відображаються безпосередньо за дебетом або кредитом власного капіталу (див. пункт 62А);
 - аб) суму податку на прибуток, що відноситься до кожного компонента іншого сукупного прибутку (див. пункт 62 та МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.);
 - б) [вилучено];
 - в) роз'яснення взаємозв'язку між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком. Таке роз'яснення подається формах одній з наведених нижче форм або в обох формах, а саме:

- і) числове узгодження сум податкових витрат (доходу) та добутку облікового прибутку помноженого на ставку (ставки) оподаткування, що їх слід застосовувати, розкриваючи також інформацію про основу, за якою обчислювалися ставки оподаткування, які слід застосовувати, або
 - іі) числове узгодження сум середньої діючої ставки оподаткування та ставки оподаткування, що її слід застосовувати, розкриваючи також інформацію про основу, за якою обчислювалася ставка оподаткування, яку слід застосовувати;
 - г) роз'яснення змін ставок оподаткування, що їх слід застосовувати, порівняно з попереднім обліковим періодом;
 - г) суму (та дату закінчення терміну використання) тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг, за якими у звіті про фінансовий стан відстрочений податковий актив не визнаний;
 - д) сукупну суму тимчасових різниць, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства, а також із частками в спільних підприємствах, щодо яких не визнані відстрочені податкові зобов'язання (див. пункт 39);
 - е) для кожного типу тимчасової різниці та кожного типу невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг:
 - і) суму відстрочених податкових активів і зобов'язань, що визнані в поданому звіті про фінансовий стан за кожний період;
 - іі) суму відстроченого податкового доходу чи витрат, що визнані у прибутку або збитку, якщо вони не є очевидними зі змін сум, визнаних у звіті про фінансовий стан;
 - е) щодо припиненої діяльності – податкові витрати, пов'язані з:
 - і) прибутком або збитком від припинення діяльності; та
 - іі) прибутком або збитком від звичайної діяльності, пов'язаної з припиненою діяльністю за період, разом з поданням відповідних сум за кожний попередній період;
 - ж) суму податкових наслідків доходу від виплати дивідендів акціонерам суб'єкта господарювання, які були запропоновані або оголошені до моменту затвердження фінансової звітності до випуску, але не визнані як зобов'язання у фінансовій звітності;
 - з) якщо об'єднання бізнесу, в якому суб'єкт господарювання є покупцем, спричиняє зміну в сумі, визнану для попереднього придбання ним відстроченого податкового активу (див. пункт 67), суму цієї зміни; та
 - и) якщо відстрочені податкові вигоди, придбані при об'єднанні бізнесу, не визнаються на дату придбання, але визнаються після цієї дати (див. пункт 68), опис події або зміни в обставинах, які спричинили до визнання відстрочених податкових вигід.
- 82 Суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про суму відстроченого податкового активу та характер свідчення, що підтверджує його визнання, якщо:
- а) використання відстроченого податкового активу залежить від майбутніх оподаткованих прибутків, які перевищують прибутки, що виникають від сторнування існуючих тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню; та
 - б) суб'єкт господарювання зазнав збитків у поточному або в попередньому періоді в податковій юрисдикції, до якої відноситься відстрочений податковий актив.
- 82А За обставин, наведених у пункті 52А, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про характер потенційних податкових наслідків доходу, які спричинять виплати дивідендів його акціонерам. Крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про суми потенційних податкових наслідків доходу, які можна визначити, а також про те, чи є потенційні податкові наслідки доходу такими, що їх не можна визначити.

83 [Вилучено]

- 84 Розкриття інформації згідно з вимогами пункту 81 в) дає користувачам фінансової звітності змогу зрозуміти, чи взаємозв'язок між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком є незвичайним, чи ні, а також зрозуміти важливі чинники, які можуть вплинути на цей взаємозв'язок у майбутньому. На взаємозв'язок між податковими витратами (доходами) та обліковим прибутком можуть впливати такі чинники, як дохід, звільнений від оподаткування, витрати, які не підлягають вирахуванню при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку), вплив податкових збитків і вплив закордонних ставок оподаткування.
- 85 Роз'яснюючи взаємозв'язок між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком, суб'єкт господарювання використовує ставку оподаткування, що підлягає застосуванню, та надає найбільш значущу інформацію користувачам фінансової звітності. Часто найбільш значущою ставкою є внутрішня ставка оподаткування в країні, яка є місцем розташування суб'єкта господарювання. Ця ставка поєднує ставку оподаткування, що застосовується до загальнодержавних податків, та ставки, що застосовуються до місцевих податків, які обчислюються за майже однаковим рівнем оподаткованого прибутку (податкового збитку). Проте для суб'єкта господарювання, діяльність якого відбувається в кількох юрисдикціях, більш значущим може бути об'єднання окремих узгоджень, складених з використанням внутрішньої ставки оподаткування, існуючої в кожній окремій юрисдикції. Наведений далі приклад показує, як відбір ставки оподаткування, що підлягає застосуванню, впливає на подання числового узгодження.

Приклад, що ілюструє пункт 85

У 19X2 р. обліковий прибуток суб'єкта господарювання в його власній юрисдикції (країні А) становить 1500 (у 19X1 р. – 2000) і 1500 у країні Б (у 19X1 р. – 500). Ставка оподаткування в країні А – 30%, в країні Б – 20%. У країні А витрати 100 (у 19X1 р. – 200) не вираховуються для цілей оподаткування.

Далі наведено приклад узгодження з внутрішньою ставкою оподаткування.

	19X1 р.	19X2 р.
Обліковий прибуток	<u>2500</u>	<u>3000</u>
Податок за внутрішньою ставкою 30%	750	900
Податковий вплив витрат, я що не підлягають вирахуванню для цілей оподаткування	60	30
Вплив нижчих ставок оподаткування у країні Б	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Податкові витрати	<u>760</u>	<u>780</u>

Далі наведено приклад узгодження, складеного за юрисдикцією кожної країни, при об'єднанні окремих узгоджень. За цим методом вплив різниць між власною внутрішньою ставкою оподаткування країни суб'єкта господарювання, що звітує, та внутрішніми ставками оподаткування інших юрисдикцій не показується як окрема стаття при узгодженні. Суб'єкт господарювання може мати потребу обговорити вплив значних змін у ставках оподаткування і в структурі прибутків, отриманих у різних юрисдикціях, щоб роз'яснити зміни в ставках оподаткування, які підлягають застосуванню згідно з вимогами пункту 81 з)

Обліковий прибуток	<u>2500</u>	<u>3000</u>
Податок за внутрішньою ставкою, що підлягає застосуванню до прибутків у відповідній країні	700	750
	<u>60</u>	<u>30</u>
Податковий вплив витрат, що не підлягають вирахуванню для цілей оподаткування	<u>760</u>	<u>780</u>
Податкові витрати		

- 86 Середня чинна ставка оподаткування – це податкові витрати (дохід), поділені на обліковий прибуток.

- 87 Часто неможливо обчислити суму невизнаних відстрочених податкових зобов'язань, що виникають від інвестицій у дочірні підприємства, філії й асоційовані підприємства та частки у спільній діяльності (див. пункт 39). Отже, цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про загальну суму основних тимчасових різниць, але розкриття інформації про відстрочені податкові зобов'язання не вимагається. Незважаючи на це, суб'єкти господарювання заохочуються до розкриття інформації про суми невизнаних відстрочених податкових зобов'язань (якщо це можливо), оскільки користувачі фінансової звітності можуть вважати цю інформацію корисною.
- 87А Пункт 82А вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про характер потенційних податкових наслідків доходу, які спричинять виплати дивідендів його акціонерам. Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про важливі особливості систем оподаткування прибутків та чинники, які впливають на суму потенційних податкових наслідків дивідендів.
- 87Б Іноді буде неможливо обчислити загальну суму тих потенційних податкових наслідків доходу, що будуть спричинені виплатою дивідендів акціонерам. Це може відбуватися, наприклад, якщо суб'єкт господарювання має багато закордонних дочірніх підприємств. Проте, навіть за таких обставин, деякі частини загальної суми можна легко визначити. Наприклад, у консолідованій групі материнське підприємство і деякі з його дочірніх підприємств могли вже сплатити податки на прибуток за вищою ставкою на нерозподілені прибутки і знати суму, що відшкодуватиметься після виплати майбутніх дивідендів акціонерам з консолідованого нерозподіленого прибутку. В цьому випадку розкривається інформація про таку суму, що відшкодується. Якщо прийнятно, суб'єкт господарювання також розкриває інформацію про існування додаткових потенційних податкових наслідків доходу, які неможливо визначити. В окремій фінансовій звітності материнського підприємства (якщо вони є) розкриття інформації про потенційні податкові наслідки доходу пов'язане з нерозподіленим прибутком материнського підприємства.
- 87В Від суб'єкта господарювання, який повинен надавати інформацію, зазначену в пункті 82А, може також вимагатися надавати інформацію, пов'язану з тимчасовими різницями, що відносяться до інвестицій в дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства або до часток участі у спільній діяльності. У таких випадках суб'єкт господарювання враховує це при визначенні інформації, яку слід розкривати згідно з пунктом 82А. Наприклад, від суб'єкта господарювання може вимагатися розкриття інформації про сукупну суму тимчасових різниць, що відносяться до інвестицій в дочірні підприємства, щодо яких не були визнані відстрочені податкові зобов'язання (див. пункт 81 д). Якщо неможливо обчислити суми невизнаних відстрочених податкових зобов'язань (див. пункт 87), можуть бути суми потенційних податкових наслідків доходу, які неможливо визначити, що відносяться до таких дочірніх підприємств.
- 88 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про будь-які пов'язані з податками умовні зобов'язання та умовні активи відповідно до вимог МСБО 37 *“Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”*. Умовні зобов'язання та умовні активи можуть виникати, наприклад, від нерозв'язаних суперечок з податковими органами. Подібно до цього, якщо зміни ставок оподаткування або податкового законодавства запроваджуються або оголошуються після звітного періоду, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про будь-який суттєвий вплив таких змін на його поточні та відстрочені податкові активи і зобов'язання (див. МСБО 10 *“Події після звітного періоду”*).

Дата набрання чинності

- 89 Цей Стандарт набирає чинності для фінансової звітності за періоди, що починаються з 1 січня 1998 р., за винятком зазначених у пункті 91. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до фінансової звітності за періоди, що починаються до 1 січня 1998 р. або пізніше, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про факт застосування цього Стандарту замість МСБО 12 *“Облік податків на прибуток”*, затвердженого в 1979 р.
- 90 Цей Стандарт замінює МСБО 12 *“Облік податків на прибуток”*, затверджений в 1979 р.
- 91 Пункти 52А, 52Б, 65А, 81, 82А, 87А, 87Б, 87В та вилучення пунктів 3 і 50 набирають чинності для річної фінансової звітності за періоди, що починаються з 1 січня 2001 р. або пізніше¹. Застосування до цієї дати

¹ Пункт 91 стосується “річної фінансової звітності” разом з чіткішим висловленням дат набрання чинності, прийнятих у 1998 р. Пункт 89 стосується “фінансової звітності”.

заохочується. Якщо застосування до цієї дати впливає на фінансову звітність, суб'єктові господарювання слід розкривати цей факт.

- 92 Внаслідок прийняття МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) внесено зміни до термінології, що використовується в усіх МСФЗ і, зокрема, в пункти 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68В, 77 та 81, вилучено пункт 61 і додано пункти 61А, 62А та 77А. Суб'єкт господарювання застосовуватиме ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) до попереднього періоду, зміни також слід застосовувати до цього попереднього періоду.
- 93 Пункт 68 слід застосовувати перспективно, з дати набрання чинності МСФЗ 3 (переглянутого в 2008р.) до визнання відстрочених податкових активів, придбаних при об'єднанні бізнесу.
- 94 Отже, суб'єктам господарювання не слід коригувати облік минулих об'єднань бізнесу, якщо податкові пільги не задовольняють критеріям окремого визнання на дату придбання і визнаються після дати придбання, якщо згадані пільги не визнаються в період оцінки і не впливають з новою інформацією про факти та обставини, що існували на дату придбання. Визнані інші податкові пільги слід визнавати у прибутку або збитку (або, на вимогу цього Стандарту, поза прибутком або збитком).
- 95 МСФЗ 3 (переглянутий у 2008 р.) вніс зміни до пунктів 21 і 67 і додав пункти 32А і 81з) та и). Суб'єкту господарювання слід застосовувати ці зміни до річних періодів, які починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий у 2008 р.) до періоду, що починається раніше вказаної дати, то зміни також слід застосовувати до цього періоду.
- 96 [Вилучено]
- 97 [Вилучено]
- 98 Пункт 52 був перенумерований на пункт 51А, пункт 10 і приклади після пункту 51А були змінені, а пункти 51Б та 51В, наступний приклад та пункти 51Г, 51Г та 99 були додані внаслідок видання у грудні 2010 р. документу *“Відстрочений податок: відикодування базових активів”*. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, які починаються 1 січня 2012 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволено. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до періодів раніше вказаної дати, він розкриває цей факт.
- 98А МСФЗ 11 *“Спільна діяльність”*, виданий у травні 2011 р., змінив пункти 2, 15, 18г), 24, 38, 39, 43–45, 81д), 87 та 87В. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 11.
- 98Б Документ *“Подання статей іншого сукупного доходу”* (Зміни до МСБО 1), виданий в червні 2011 р., змінив пункт 77 та вилучив пункт 77А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСБО 1, змінений у червні 2011 р.
- 98В Документ *«Інвестиційні суб'єкти господарювання»* (зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27, виданий в жовтні 2012 змінив пункти 58 та 68Б. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2014 або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволено. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду він також має застосувати всі зміни включені до *«Інвестиційні суб'єкти господарювання»* в той самий час.
- 98Г [Вилучено]
- 98Г МСФЗ 15 *“Дохід від договорів з клієнтами”*, випущений у травні 2014 року, змінив пункт 59. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 15.
- 98Д Стандарт МСФЗ 9, випущений у липні 2014 року, змінив пункт 20 і вилучив пункти 96, 97 й 98Г. Суб'єкт господарювання застосовує зазначені зміни при застосуванні ним МСФЗ 9.
- 98Е МСФЗ 16, випущений у січні 2016 року, змінив пункт 20. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 16.
- 98Є Документ *«Визнання відстрочених податкових активів для нереалізованих збитків (зміни до МСБО 12)»*, виданий у січні 2016 р., змінив пункт 29 і додав пункти 27А, 29А та приклад після пункту 26. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2017 або після цієї дати. Дозволяється дострокове застосування. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно відповідно до МСБО 8 *«Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»*. Проте при першому застосуванні цієї зміни зміна власного капіталу на початок найбільш раннього порівняльного періоду може

бути визнана у нерозподіленому прибутку на початок такого звітного періоду (або в іншому компоненті власного капіталу при необхідності) без розподілу величини такої зміни між нерозподіленим прибутком на початок звітного періоду та іншими компонентами власного капіталу. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це спрощення, то він розкриває цей факт.

- 98Ж Документ «Щорічні удосконалення МСФЗ, цикл 2015–2017 років», виданий у грудні 2017 року додав пункт 57А та вилучив пункт 52Б. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, які починаються 1 січня 2019 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволено. Якщо суб'єкт господарювання застосовує зазначені зміни раніше, він повинен розкривати цей факт. При першому застосуванні цих змін суб'єктом господарювання він застосовує їх до наслідків податку на прибуток від дивідендів, визнаних на початку або після початку найбільш раннього порівняльного періоду.
- 98З Документ «Відстрочений податок, пов'язаний з активами та зобов'язаннями, що виникає в наслідок однієї операції», виданий в травні 2021 року змінив пункти 15, 22 та 24 та додав пункт 22А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни згідно з пунктами 98І–98ІІ для річних звітних періодів, які починаються 1 січня 2023 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволено. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до періодів раніше вказаної дати, він розкриває цей факт.
- 98И Суб'єкт господарювання застосовує документ «Відстрочений податок пов'язаний з активами та зобов'язаннями, що виникає в наслідок однієї операції» до операцій, визнаних на початку або після початку найбільш раннього порівняльного періоду.
- 98І Суб'єкт господарювання застосовує документ «Відстрочений податок, пов'язаний з активами та зобов'язаннями, що виникає в наслідок однієї операції» також на початку найбільш раннього поданого порівняльного періоду:
- а) визнати відстрочений податковий актив – у тій мірі, в якій існує ймовірність того, що буде наявний оподатковуваний прибуток, до якого можна буде використати вирахувану тимчасову різницю і вістрочене податкове зобов'язання для всіх тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню та оподаткуванню, пов'язаних з:
 - (і) активами з права користування та орендними зобов'язаннями, та
 - (іі) зобов'язання пов'язанні з виведенням з експлуатації, відновленням та подібні зобов'язання, та відповідних суми, які визнані частиною вартості пов'язаного активу; та
 - б) визнати кумулятивний вплив початкового застосування змін, як коригування відкритого балансу нерозподіленого прибутку (або іншого компонента власного капіталу залежно від обставин) на цю дату.

Вилучення ПКТ-21

- 99 Зміни, внесені документом «Відстрочений податок: відшкодування базових активів», виданим у грудні 2010 р., замінюють ПКТ-21 «Податки на прибуток – відшкодування переоцінених активів, що не амортизуються».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16

Основні засоби

Мета

- 1 Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до основних засобів, щоб користувачі фінансової звітності могли розуміти інформацію про інвестиції суб'єкта господарювання в його основні засоби та зміни в таких інвестиціях. Основні питання обліку основних засобів – це визнання активів, визначення їхньої балансової вартості та амортизаційних відрахувань, а також збитків від зменшення корисності, які слід визнавати у зв'язку з ними.

Сфера застосування

- 2 Цей Стандарт слід застосовувати в обліку основних засобів, за винятком випадків, коли інший Стандарт вимагає або дозволяє застосування іншого облікового підходу.
- 3 Цей Стандарт не застосовують до:
- а) основних засобів, класифікованих як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5 "*Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність*";
 - б) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (див. МСБО 41 "*Сільське господарство*"). Цей Стандарт застосовується до плодоносних рослин, але не застосовується до продукції плодоносних рослин;
 - в) визнання та оцінки активів, пов'язаних з розвідкою та оцінкою (див. МСФЗ 6 "*Розвідка та оцінка запасів корисних копалин*");
 - г) прав на корисні копалини та запасів корисних копалин, таких як нафта, природний газ та подібні невідтворювані ресурси.
- Проте цей Стандарт застосовують до основних засобів, використаних для розробки або збереження активів, наведених у б) – г).
- 4 [Вилучено]
- 5 Суб'єкт господарювання, який використовує модель собівартості для інвестиційної нерухомості відповідно до МСБО 40 "*Інвестиційна нерухомість*", повинен використовувати модель собівартості у цьому стандарті для інвестиційної нерухомості, яка є власністю.

Визначення

- 6 Терміни, що використовуються в цьому Стандарті, мають такі значення:
Плодоносна рослина – це жива рослина, що:

МСБО 16

- а) використовується у процесі виробництва або постачання сільськогосподарської продукції;
- б) за очікуванням, даватиме плоди протягом більше ніж одного періоду; та
- в) для якої існує віддалена ймовірність того, що вона буде продана як сільськогосподарська продукція, за винятком випадків продажу її як вторинної сировини.

(У пунктах 5А–5Б МСБО 41 це визначення плодоносної рослини розглядається докладніше).

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

Собівартість – це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ, наприклад, МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”.

Сума, що амортизується, – це собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Амортизація – це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисного використання.

Вартість, визначена суб'єктом господарювання, – це теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисного використання або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання.

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

Збиток від зменшення корисності – це сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

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

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

Сума очікуваного відшкодування – це більша з двох оцінок: справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття активу або вартості його використання.

Ліквідаційна вартість активу – це оцінена сума, яку суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх оцінених витрат на вибуття, якби актив був би такого ж віку та стану, в якому він був би на кінець строку його корисного використання.

Строк корисного використання:

- а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання, або
- б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

Визнання

- 7 Собівартість об'єкта основних засобів слід визнавати активом, якщо і тільки якщо:
 - а) є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання; та
 - б) собівартість об'єкта можна достовірно оцінити.
- 8 Статті, такі як запасні частини, резервне обладнання та допоміжне обладнання відображаються відповідно до цього МСФЗ, якщо вони відповідають визначенню основних засобів. Інакше вони класифікуються як запаси.
- 9 Цей Стандарт не визначає одиницю оцінювання для визнання, тобто що становить об'єкт основних засобів. Отже, потрібне судження при застосуванні критеріїв визнання до конкретних обставин суб'єкта господарювання. Можливо, буде доцільним об'єднати окремо незначущі об'єкти (наприклад, форми, інструменти і штампи) та застосовувати критерії до сумарної вартості.
- 10 Суб'єкт господарювання оцінює згідно з цим принципом визнання всі свої витрати на основні засоби на час їх виникнення. Ці витрати включають витрати, первісно понесені на придбання або спорудження об'єкта основних засобів, та витрати, понесені у подальшому на його збільшення, заміну його частини або на обслуговування. Собівартість об'єкта основних засобів може включати витрати, понесені відповідно до оренди активів, використаних для спорудження, збільшення, заміни частини або на обслуговування об'єкта основних засобів, такі як амортизація активів з права користування.

Первісні витрати

- 11 Об'єкти основних засобів можна купувати з метою безпеки чи охорони довкілля. Придбання таких основних засобів, хоча безпосередньо не збільшує майбутні економічні вигоди від будь-якого окремо існуючого об'єкта основних засобів, може бути необхідним суб'єктові господарювання для отримання майбутніх економічних вигід від його інших активів. Такі об'єкти

МСБО 16

основних засобів відповідають визнанню їх як активів тому, що вони уможливають надходження більших майбутніх економічних вигід від пов'язаних з ними активів, ніж у випадку, якби їх не придбали. Наприклад, виробник хімічної продукції може налагодити нові процеси хімічної обробки для того, щоб вони відповідали вимогам з охорони довкілля щодо виробництва та зберігання небезпечних хімікатів; пов'язані з цим

удосконалення заводу визнаються як актив, тому що без них суб'єкт господарювання не може виробляти та продавати хімічну продукцію. Проте остаточна балансова вартість такого активу та пов'язаних активів переглядається щодо зменшення корисності відповідно до МСБО 36 *“Зменшення корисності активів”*.

Подальші витрати

- 12 Згідно з принципом визнання, визначеним у пункті 7, суб'єкт господарювання не визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів витрати на щоденне обслуговування об'єкта. Навпаки, ці витрати визнаються в прибутку чи збитку, коли вони понесені. Витрати на щоденне обслуговування об'єкта, насамперед, – це витрати на заробітну плату та витратні матеріали, а також це можуть бути витрати на незначні деталі. Призначення цих видатків часто визначають як *“ремонти та технічне обслуговування”* об'єкта основних засобів.
- 13 Частина деяких об'єктів основних засобів можуть потребувати заміни через регулярні проміжки часу. Наприклад, піч треба облицьовувати після певної кількості годин використання, частини салону літака (такі, як сидіння чи кухня) потребують кількаразової заміни протягом строку експлуатації літака. Об'єкти основних засобів також можуть бути придбаними з метою здійснення порівняно нечастої повторної заміни (наприклад заміна внутрішніх стін будівлі) або навіть для одноразової заміни. Згідно з принципом визнання, визначеному в пункті 7, суб'єкт господарювання визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів собівартість замінюваної частини такого об'єкта, коли витрати понесені, якщо задовольняються критерії визнання. Балансову вартість тих частин, що їх замінюють, припиняють визнавати відповідно до положень про припинення визнання цього Стандарту (див. пункти 67-72).
- 14 Умовою подовження експлуатації об'єкта основних засобів (наприклад, літака) може бути виконання регулярних всебічних оглядів для виявлення несправностей, незалежно від того, чи замінювались частини об'єкта. Під час виконання всебічного огляду витрати на нього визнаються в балансовій вартості об'єкта основних засобів як заміна, якщо задовольняються критерії визнання. Будь-яку балансову вартість витрат від попереднього огляду (на відміну від матеріальних частин), яка залишається, визнавати припиняють. Це відбувається незалежно від того, чи були ідентифіковані витрати попереднього огляду в операції, в якій об'єкт куплено чи побудовано. Якщо треба, оцінені витрати на майбутній подібний огляд можна використати як показник того, якою була собівартість існуючого компонента огляду на час купівлі чи будівництва об'єкта.

Оцінка під час визнання

- 15 Об'єкт основних засобів, який відповідає критеріям визнання як актив, слід оцінювати за його собівартістю.

Елементи собівартості

- 16 Собівартість об'єкта основних засобів складається з:
- а) ціни його придбання, включаючи митні платежі на імпорт та податки на придбання, які не підлягають відшкодуванню, після вирахування торговельних знижок та цінових знижок;
 - б) будь-яких витрат, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його до стану, необхідного для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом;
 - в) первісної оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.
- 17 Прикладами безпосередньо пов'язаних витрат є:
- а) витрати на виплати працівникам (як визначено в МСБО 19 "*Виплати працівникам*"), які виникають безпосередньо від спорудження або придбання об'єкта основних засобів;
 - б) витрати на впорядкування території;
 - в) первісні витрати на доставку та розвантаження;
 - г) витрати на встановлення та монтаж;
 - г) витрати на перевірку належного функціонування активу (тобто на оцінку того, чи технічний та фізичний стан активу є таким, що може бути використаним у виробництві або при постачанні товарів чи наданні послуг, для здачі в оренду іншим або в адміністративних цілях); та
 - г) оплата професійних послуг.
- 18 Суб'єкт господарювання застосовує МСБО 2 "*Запаси*" до витрат на зобов'язання щодо демонтажу, переміщення та відновлення території, на якій розташований об'єкт, що виникають протягом певного періоду внаслідок використання об'єкта для виробництва запасів протягом цього періоду. Зобов'язання щодо витрат, що обліковуються відповідно до МСБО 2 чи МСБО 16, визнаються та оцінюються відповідно до МСБО 37 "*Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи*".
- 19 Далі наведено приклади витрат, які не є витратами на об'єкт основних засобів:
- а) витрати на відкриття нових потужностей;

МСБО 16

- 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 персоналу); та
 - г) адміністративні та інші загальні накладні витрати.
- 20 Визнання витрат у балансовій вартості об'єкта основних засобів припиняється, якщо об'єкт знаходиться в місці розташування та у стані, необхідному для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Отже, витрати, понесені при використанні чи передислокації об'єкта, не включаються в балансову вартість такого об'єкта. Наприклад, наведені далі витрати не включаються в балансову вартість об'єкта основних засобів:
- а) витрати, понесені в той час, коли об'єкт, придатний для експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом, ще треба ввести в дію або його експлуатують не на повну потужність;
 - б) первісні операційні витрати, такі як понесені під час формування попиту на продукцію об'єкта; та
 - в) витрати на переміщення чи реорганізацію частини або всієї діяльності суб'єкта господарювання.
- 20А Об'єкти можуть бути створені під час доставки об'єкта основних засобів у місце розташування та у стані, необхідному для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом (такі як зразки, створені під час перевірки належного функціонування активу). Суб'єкт господарювання визнає надходження від продажу будь-яких таких об'єктів та собівартість цих активів у прибутку або збитку відповідно до чинних Стандартів. Суб'єкт господарювання оцінює собівартість цих активів, застосовуючи вимоги до оцінки, визначені в МСБО 2.
- 21 Деякі види діяльності відбуваються в зв'язку з будівництвом чи забудовою об'єкта основних засобів, але вони не є необхідними для того, щоб доставити об'єкт до місця розташування або привести до стану, необхідного для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Ці побічні операції можуть відбуватися до або протягом діяльності з будівництва чи забудови. Наприклад, дохід можна заробляти шляхом використання будівельного майданчика як місця для стоянки автомобілів, поки не розпочнеться будівництво. Оскільки такі побічні операції не є необхідними для того, щоб доставити об'єкт до місця розташування або привести до стану, необхідного для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом, то дохід та пов'язані з ним витрати на побічні операції визнаються в прибутку або збитку та включаються до відповідної класифікації доходу та витрат.
- 22 Собівартість активу, створеного власними силами, визначається з використанням тих самих принципів, як і для придбаного активу. Якщо суб'єкт господарювання виробляє подібні активи для продажу у ході звичайного ведення бізнесу, собівартість активу зазвичай така сама, як і собівартість будівництва активу для продажу (див. МСБО 2). Отже, будь-які внутрішні прибутки виключаються при одержанні таких витрат. Так само,

собівартість понаднормових сум відходів матеріалів, оплати праці чи інших ресурсів, витрачених при створенні активу власними силами, не включається до собівартості активу. МСБО 23 *"Витрати на позики"* встановлює критерії для визнання відсотків як компонента балансової вартості об'єкта основних засобів, створеного власними силами.

- 22А Плодоносні рослини обліковують у такий самий спосіб, що і створені власними силами об'єкти основних засобів до того, як вони переміщені у місце розташування та приведені до стану, необхідного для їх експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Тому "створення" у цьому Стандарті слід розуміти як діяльність, необхідну для вирощення плодоносних рослин до того, як вони будуть переміщені у місце розташування та приведені до стану, необхідного для їх експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом.

Оцінка собівартості

- 23 Собівартість об'єкта основних засобів – це грошовий еквівалент ціни на дату визнання. Якщо платіж відкладають на строк довший, ніж звичайний строк кредиту, різниця між грошовим еквівалентом ціни і загальним платежем визнається як відсотки за період кредиту, якщо такі відсотки не капіталізуються згідно з МСБО 23.
- 24 Один або кілька об'єктів основних засобів можна придбати в обмін на немонетарний актив чи активи або поєднання монетарних та немонетарних активів. Наступний розгляд стосується простого обміну одного немонетарного активу на інший, але він також застосовується до всіх обмінів, наведених у попередньому реченні. Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, за винятком якщо а) операція обміну не має комерційної сутності або б) справедливу вартість ні отриманого, ні переданого активу не можна достовірно оцінити. Придбаний об'єкт оцінюють у такий спосіб, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання переданого активу. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю переданого активу.
- 25 Суб'єкт господарювання визначає, чи має операція обміну комерційну сутність, розглядаючи, якою мірою очікується зміна майбутніх грошових потоків унаслідок операції. Операція обміну має комерційну сутність, якщо:
- конфігурація (ризик, визначення часу та сума) грошових потоків від отриманого активу відрізняється від конфігурації грошових потоків від переданого активу; або
 - визначена суб'єктом господарювання вартість частини діяльності суб'єкта господарювання, на яку впливає операція, змінюється внаслідок обміну; та
 - різниця між а) або б) є значною стосовно справедливої вартості обмінених активів.

Для визначення того, чи має операція обміну комерційну сутність, визначена суб'єктом господарювання вартість частини його діяльності, на яку впливає операція, має відображати грошові потоки після оподаткування. Результати

МСБО 16

таких аналізів мають бути чіткими, без необхідності детальних обчислень для суб'єкта господарювання.

- 26 Справедливу вартість активу можна достовірно оцінити, якщо а) відхилення в діапазоні обґрунтованих оцінок справедливої вартості є незначними для цього активу або б) імовірність різних оцінок у межах діапазону можна обґрунтовано оцінити та використати під час оцінки справедливої вартості.

Якщо суб'єкт господарювання може достовірно оцінити справедливу вартість отриманого активу або переданого активу, тоді справедлива вартість переданого активу використовується для оцінки собівартості отриманого активу, за винятком якщо справедлива вартість отриманого активу є більш очевидною.

- 27 [Вилучено]

- 28 Балансову вартість об'єкта основних засобів можна зменшити державними грантами згідно з МСБО 20 *“Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”*.

Оцінка після визнання

- 29 Суб'єкт господарювання має обирати своєю обліковою політикою або модель собівартості згідно з пунктом 30, або модель переоцінки згідно з пунктом 31, і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.

29А Деякі суб'єкти господарювання керують внутрішнім або зовнішнім інвестиційним фондом, що забезпечує інвесторів виплатами, які визначаються виходячи із частки у фонді. Аналогічно, деякі суб'єкти господарювання випускають групи страхових контрактів з умовами прямої участі та утримують базові статті. Деякі такі фонди або базові статті включають нерухомість, зайняту власником. Суб'єкт господарювання застосовує МСБО 16 до нерухомості, зайнятої власником, яка включена до такого фонду або є базовими статтями. Незважаючи на пункт 29, суб'єкт господарювання може вибирати для оцінки такі види нерухомості, використовуючи модель справедливої вартості відповідно до МСБО 40. Для цілей такого вибору страхові контракти включають інвестиційні контракти з умовами дискреційної участі. (Див. МСФЗ 17 *“Страхові контракти”* для термінів, що використані у цьому пункті та визначені у цьому Стандарті).

29Б Застосовуючи пункт 29А, суб'єкт господарювання розглядає нерухомість, зайняту власником, що оцінена з використанням моделі справедливої вартості інвестиційної нерухомості, як окремий клас основних засобів.

Модель собівартості

- 30 Після визнання активом, об'єкт основних засобів слід відображати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності.

Модель переоцінки

31 Після визнання активом, об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності. Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю так, щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду.

32–33 [Вилучено]

34 Частота переоцінок залежить від змін справедливої вартості об'єктів основних засобів. Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, слід проводити подальшу переоцінку. Деякі об'єкти основних засобів можуть зазнавати значних і непостійних змін справедливої вартості, таким чином потребуючи щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для об'єктів основних засобів лише з незначною зміною справедливої вартості. Натомість їх необхідно оцінювати тільки кожні три або п'ять років.

35 Коли об'єкт основних засобів переоцінюють, балансову вартість такого активу коригують до переоціненої величини. На дату переоцінки актив розглядають за допомогою одного з таких методів:

- а) валову балансову вартість коригують у спосіб, який відповідає переоцінці балансової вартості активу. Наприклад, валова балансова вартість може бути перерахована шляхом посилення на відкриті ринкові дані, або ж вона може бути перерахована пропорційно до зміни балансової вартості. Накопичену амортизацію на дату переоцінки коригують так, щоб вона дорівнювала різниці між валовою балансовою вартістю та балансовою вартістю активу після врахування накопичених збитків від зменшення корисності; або
- б) накопичену амортизацію виключають з валової балансової вартості активу.

Сума коригування накопиченої амортизації формує частину збільшення або зменшення балансової вартості, що обліковуються згідно з пунктами 39 та 40.

36 Якщо переоцінюють об'єкт основних засобів, тоді весь клас основних засобів, до якого належить цей актив, слід переоцінювати.

37 Клас основних засобів – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання. Прикладами окремих класів активів є:

- а) земля;
- б) земля та будівлі;
- в) машини та обладнання;
- г) кораблі;

МСБО 16

- г) літаки;
 - д) автомобілі;
 - е) меблі та приладдя;
 - є) офісне обладнання та
 - ж) плодоносні рослини.
- 38 Об'єкти, які входять до одного класу основних засобів, переоцінюються одночасно, щоб запобігти вибірковій переоцінці активів і включенню до фінансової звітності сум, у яких змішані витрати та вартості на різні дати. Проте клас активів можна переоцінювати на безперервній основі за умови, що переоцінка класу активів завершується за короткий проміжок часу і за умови, що переоцінка є актуальною.
- 39 **Якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, збільшення визнається в іншому сукупному доході та накопичується у власному капіталі під назвою "Дооцінка". Проте це збільшення має визнаватися в прибутку чи збитку настільки наскільки воно відновлює зменшення від переоцінки того самого активу, яке раніше було визнане в прибутку чи збитку.**
- 40 **Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися в прибутку чи збитку. Проте зменшення має визнаватися в іншому сукупному доході настільки наскільки будь-яке кредитове сальдо існує в дооцінці щодо цього активу. Зменшення, визнане в іншому сукупному доході, зменшує суму, акумульовану у власному капіталі під назвою "Дооцінка".**
- 41 Дооцінку, що входить до власного капіталу стосовно об'єкта основних засобів, можна прямо перенести до нерозподіленого прибутку, коли припиняється визнання активу. Це може включати перенесення усєї дооцінки, коли актив вибуває або ліквідується. Проте можна переносити частину дооцінки, коли актив використовується суб'єктом господарювання. У цьому випадку сума перенесеної дооцінки буде різницею між амортизацією, що базується на переоціненій балансовій вартості активу, та амортизацією, що базується на первісній вартості активу. Перенесення з дооцінки до нерозподіленого прибутку не здійснюється через прибуток або збиток.
- 42 Вплив податків на прибуток (якщо він є), який є результатом переоцінки основних засобів, визнається та розкривається відповідно до МСБО 12 "Податки на прибуток".

Амортизація

- 43 **Кожну частину об'єкта основних засобів, собівартість якої є суттєвою стосовно загальної собівартості об'єкта, слід амортизувати окремо.**
- 44 Суб'єкт господарювання розподіляє суму, первісно визнану щодо об'єкта основних засобів, на його суттєві частини і кожен таку частину амортизує окремо. Наприклад, може бути доцільним окремо амортизувати корпуси та двигуни літака. Аналогічно, якщо суб'єкт господарювання купує основні засоби для операційної оренди, у якій він виступає орендодавцем, може бути

доцільним амортизувати окремо суми, відображені у собівартості такого об'єкта, що відносяться до сприятливих або несприятливих умов оренди порівняно з ринковими умовами.

- 45 Суттєва частина об'єкта основних засобів може мати строк корисного використання та метод амортизації такий самий, як і строк корисного використання та метод амортизації іншої суттєвої частини цього ж об'єкта. Такі частини можуть бути згруповані під час визначення амортизаційних відрахувань.
- 46 У тій мірі, в якій суб'єкт господарювання окремо амортизує деякі частини об'єкта основних засобів, він також окремо амортизує решту об'єкта. Решта складається з таких частин об'єкта, що окремо є несуттєвими. Якщо очікування суб'єкта господарювання щодо цих частин змінюються, може бути необхідним застосовувати методи наближення для амортизації решти у спосіб, що достовірно відображав би модель споживання та/або строк корисного використання його частин.
- 47 Суб'єкт господарювання може окремо амортизувати частини об'єкта, собівартість яких не є суттєвою стосовно загальної собівартості об'єкта.
- 48 Амортизаційні відрахування за кожен період слід визнавати у прибутку чи збитку, якщо вони не включені до балансової вартості іншого активу.**
- 49 Амортизаційні відрахування за період визнаються, як правило, у прибутку чи збитку. Проте іноді майбутні економічні вигоди, втілені в активі, споживаються під час виробництва інших активів. У цьому випадку амортизаційні відрахування становлять частину собівартості іншого активу і включаються до його балансової вартості. Наприклад, амортизацію виробничого обладнання включають у витрати на переробку запасів (див. МСБО 2). Так само амортизацію основних засобів, використаних у діяльності з розробки, можна включати в собівартість нематеріального активу, що визнається відповідно до МСБО 38 "*Нематеріальні активи*".

Сума, що амортизується, та період амортизації

- 50 Суму активу, що амортизується, слід розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисного використання.
- 51 Ліквідаційну вартість та строк корисного використання активу слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року та, якщо очікування відрізняються від попередніх оцінок, зміну (зміни) слід відображати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8 "*Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки*".
- 52 Амортизацію визнають, навіть якщо справедлива вартість активу перевищує його балансову вартість, поки ліквідаційна вартість активу не перевищує його балансову вартість. Ремонт та технічне обслуговування активу не звільняє від необхідності нараховувати амортизацію.
- 53 Суму активу, що амортизується, визначають після вирахування його ліквідаційної вартості. На практиці ліквідаційна вартість активу часто є незначною і тому є несуттєвою при обчисленні суми, що амортизується.

МСБО 16

- 54 Ліквідаційна вартість активу може збільшитися до суми, що дорівнює або перевищує балансову вартість активу. Якщо це так, то амортизаційні відрахування активу дорівнюють нулю, якщо та доки його ліквідаційна вартість згодом не зменшиться до суми, меншої від балансової вартості активу.
- 55 Амортизацію активу починають, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений до стану, необхідного для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію активу припиняють на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу (або включають до групи вибуття, яку класифікують як утримувану для продажу) згідно з МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняють визнання активу. Отже, амортизацію не припиняють, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизований повністю. Проте згідно з використаними методами амортизації амортизаційні відрахування можуть дорівнювати нулю, якщо немає виробництва.
- 56 Майбутні економічні вигоди, втілені в активі, споживаються суб'єктом господарювання переважно через використання активу. Проте інші фактори, такі як технічне або економічне старіння, а також моральний і фізичний знос активу (в той час, коли цей актив не використовують), часто призводять до зменшення економічних вигід, які могли б бути отримані від цього активу. Відповідно, при визначенні строку корисного використання активу треба брати до уваги всі такі чинники:
- а) очікуване використання активу. Використання оцінюють, посилаючись на очікувану потужність або фізичну продуктивність активу;
 - б) очікуваний фізичний та моральний знос, що залежить від операційних чинників, таких як кількість змін, протягом яких актив має використовуватися, програма ремонту та технічного обслуговування, а також догляд та технічне обслуговування активу, поки він не використовується;
 - в) технічне або економічне старіння, яке виникає через зміни та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на вироблені активом продукти чи послуги. Очікувані майбутні зменшення ціни продажу товару або послуги, виготовлених за допомогою активу, можуть вказувати на очікування технічного або економічного старіння такого активу, що, своєю чергою, може відображати зменшення майбутніх економічних вигід, втілених у цьому активі;
 - г) правові або подібні обмеження використання активу, такі як закінчення строку пов'язаної з ним оренди.
- 57 Строк корисного використання активу визначають, виходячи з очікуваної корисності активу для суб'єкта господарювання. Політика управління активами суб'єкта господарювання може включати в себе вибуття активів після визначеного часу або після споживання визначеної частки майбутніх економічних вигід, утілених в активі. Тому строк корисного використання активу може бути коротшим, ніж строк його економічного використання.

Оцінка строку корисного використання активу є предметом судження, яке ґрунтується на досвіді суб'єкта господарювання з подібними активами.

- 58 Земля та будівлі є окремими активами, і їх обліковують окремо, навіть якщо їх придбали разом. За деякими винятками (наприклад, кар'єри та місця для звалищ) земля має необмежений строк корисного використання і тому не амортизується. Будівлі мають обмежений строк корисного використання і тому є активами, що амортизуються. Збільшення вартості землі, на якій стоїть будівля, не впливає на визначення суми будівлі, що амортизується.
- 59 Якщо собівартість землі включає в себе витрати на демонтаж, переміщення та відновлення території, ця частина земельного активу амортизується протягом періоду вигід, отриманих під час здійснення цих витрат. У деяких випадках сама земля може мати обмежений строк корисного використання, тоді її амортизують у спосіб, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї.

Метод амортизації

- 60 Використовуваний метод амортизації має відображати спосіб, в який очікувані майбутні економічні вигоди від активу споживатимуться суб'єктом господарювання.
- 61 Метод амортизації, застосований до активу, слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року, а якщо відбулася значна зміна в очікуваному способі споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі, метод слід змінити для відображення зміненого способу. Таку зміну слід обліковувати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8.
- 62 Різні методи амортизації можна застосовувати для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку корисного використання. Ці методи включають прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод кількості одиниць продукції. Результатом застосування прямолінійного методу амортизації є постійні відрахування протягом строку корисного використання, якщо ліквідаційна вартість активу не змінюється. Результатом застосування методу зменшення залишку є зменшення суми відрахувань протягом строку корисного використання. Результатом застосування методу кількості одиниць продукції є відрахування на основі очікуваного використання або продуктивності активу. Суб'єкт господарювання обирає метод, який найкраще відображає очікуваний спосіб споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі. Такий метод застосовують постійно від періоду до періоду, якщо не відбувається зміна в очікуваному способі споживання цих майбутніх економічних вигід.
- 62A Метод амортизації, що базується на доході, що генерується діяльністю, яка включає використання активу, не є належним. Дохід, що генерується діяльністю, яка включає використання активу, загалом відображає чинники, відмінні від споживання економічних вигід цього активу. Наприклад, на дохід впливають інші ресурси та процеси, діяльність з продажу та зміни обсягів продажу та цін. На ціновий компонент доходу може вплинути інфляція, яка ніяк не пов'язана зі способом споживання активу.

Зменшення корисності

- 63 Щоб визначити, чи зменшилася корисність об'єкта основних засобів, суб'єкт господарювання застосовує МСБО 36 "*Зменшення корисності активів*". Цей Стандарт пояснює, як суб'єкт господарювання переглядає балансову вартість своїх активів, як визначає суму очікуваного відшкодування активу та коли він визнає або відміняє визнання збитку від зменшення корисності.
- 64 [Вилучено]

Компенсація зменшення корисності

- 65 **Компенсацію від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилась, за втрачені або віддані об'єкти слід включати до прибутку чи збитку, коли компенсація стає такою, що підлягає отриманню.**
- 66 Зменшення корисності або втрата об'єктів основних засобів, відповідні позови щодо компенсації або виплати компенсації від третіх сторін та будь-яке подальше придбання або будівництво активів для заміни – це окремі економічні події, які обліковуються окремо і в такий спосіб:
- зменшення корисності об'єктів основних засобів визнається відповідно до МСБО 36;
 - припинення визнання об'єктів основних засобів, які вибули або ліквідовані, визначається згідно з цим Стандартом;
 - компенсація від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилася, за втрачені або віддані об'єкти включається до визначення прибутку чи збитку, коли вона стає такою, що підлягає отриманню; та
 - собівартість об'єктів основних засобів, які були відновлені, придбані або збудовані з метою заміни, визначається згідно з цим Стандартом.

Припинення визнання

- 67 **Слід припиняти визнання балансової вартості об'єкта основних засобів:**
- після вибуття; або
 - коли не очікують майбутніх економічних вигід від його використання або вибуття.
- 68 **Прибуток чи збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів, слід включати до прибутку чи збитку, коли припиняється визнання об'єкта (якщо МСФЗ 16 не вимагає іншого від операцій продажу та зворотної оренди). Прибутки не слід класифікувати як дохід.**
- 68А Проте суб'єкт господарювання, який в ході своєї звичайної діяльності, періодично продає об'єкти основних засобів, які він утримував для надання в оренду іншим, має переводити такі активи у запаси за їхньою балансовою вартістю, коли їх припиняють надавати в оренду і починають утримувати для

продажу. Надходження від продажу таких активів визнаються як дохід відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». МСФЗ 5 не застосовується, якщо активи, що утримуються для продажу в ході звичайного ведення бізнесу, переводяться у запаси.

- 69 Вибуття об'єкта основних засобів може відбуватися багатьма різними шляхами (наприклад, шляхом продажу, укладання угоди про фінансову оренду або дарування). Датою вибуття об'єкта основних засобів є дата, коли реципієнт отримує контроль над цим об'єктом відповідно до вимог щодо визначення того, коли задовольняється зобов'язання щодо виконання, про що викладено в МСФЗ 15. МСФЗ 16 застосовується до вибуття шляхом операцій продажу та зворотної оренди.
- 70 Якщо згідно з критерієм визнання, викладеним у пункті 7, суб'єкт господарювання визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів витрати на заміну частини об'єкта, тоді він припиняє визнання балансової вартості заміненої частини незалежно від того, чи амортизували замінену частину окремо. Якщо суб'єкт господарювання не може визначити балансову вартість заміненої частини, він може використати витрати на заміну як свідчення того, якою була собівартість заміненої частини на час її придбання або будівництва.
- 71 **Прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів, слід визнавати як різницю між чистими надходженнями від вибуття (якщо вони є) та балансовою вартістю об'єкта.**
- 72 Сума компенсації, яка має бути включена у прибуток або збиток, що виникає внаслідок припинення визнання об'єкта основних засобів, визначається відповідно до вимог щодо визначення ціни операції, викладених у пунктах 47–72 МСФЗ 15. Подальші зміни оцінки компенсації, що включаються у прибуток або збиток, слід обліковувати відповідно до вимог щодо змін ціни операції, викладених у МСФЗ 15.

Розкриття інформації

- 73 У фінансовій звітності слід розкривати для кожного класу основних засобів:
- а) бази оцінки, використані для визначення валової балансової вартості;
 - б) застосований метод амортизації;
 - в) застосовані строки корисного використання або норми амортизації;
 - г) валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та кінець періоду; та
 - г) узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду, що відображає:
 - і) надходження;

- ii) активи, класифіковані як утримувані для продажу або включені до групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та інші вибуття;
- iii) придбання в результаті об'єднання бізнесу;
- iv) збільшення або зменшення, які виникають у результаті переоцінок згідно з пунктами 31, 39 та 40, а також у результаті збитків від зменшення корисності, визнаних або відновлених в іншому сукупному доході відповідно до МСБО 36;
- v) збитки від зменшення корисності, визнані в прибутку чи збитку відповідно до МСБО 36;
- vi) збитки від зменшення корисності, відновлені в прибутку чи збитку відповідно до МСБО 36;
- vii) амортизацію;
- viii) чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності з функціональної валюти в іншу валюту подання, включаючи переведення закордонної господарської одиниці у валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує; та
- ix) інші зміни.

74 Фінансова звітність має також розкривати таку інформацію:

- a) наявність та суми обмежень на права власності, а також основні засоби, передані у заставу як забезпечення зобов'язань;
- б) суму видатків, визнаних у балансовій вартості об'єкта основних засобів у ході його будівництва; та
- в) суму договірних зобов'язань щодо придбання основних засобів.

74А Якщо не було подано окремо у звіті про сукупний дохід, фінансова звітність також розкриває інформацію про:

- a) суму компенсації від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилася, або які були втрачені чи передані, що включається до прибутку чи збитку; та
- б) суми надходжень та собівартість, включені до прибутку або збитку відповідно до пункту 20А, що стосуються створених об'єктів, які не є продукцією суб'єкта господарювання від звичайної діяльності, та які являють собою статтю(і) у звіті про сукупний дохід, що включає(ють) такі надходження та собівартість.

75 Обрання методу амортизації та оцінка строку корисного використання активів є питаннями судження. Унаслідок цього розкриття інформації про прийняті методи та оцінені строки корисного використання або норми амортизації надає користувачам фінансової звітності інформацію, яка дає їм змогу переглядати політику, обрану управлінським персоналом, та робити порівнювання з іншими суб'єктами господарювання. З подібних причин необхідно розкривати:

- а) амортизацію, незалежно від того, чи визнано її у прибутку чи збитку або як частину собівартості інших активів протягом періоду; та
- б) накопичену амортизацію на кінець періоду.
- 76 Відповідно до МСБО 8 суб'єкт господарювання розкриває характер і вплив зміни в обліковій оцінці, які впливають у поточному періоді або очікується, що впливатимуть у подальших періодах. Щодо основних засобів, то розкриття такої інформації може бути результатом змін в оцінках стосовно:
- а) сум ліквідаційної вартості;
- б) оцінених витрат на демонтаж, переміщення чи відновлення об'єктів основних засобів;
- в) строків корисного використання; та
- г) методів амортизації.
- 77 **Якщо об'єкти основних засобів наведено за переоціненими сумами, то додатково до розкриття інформації, якого вимагає МСФЗ 13, треба розкривати:**
- а) дату набрання чинності переоцінки;
- б) чи був залучений незалежний оцінювач;
- в)-г) [вилучено]
- г) для кожного переоціненого класу основних засобів – балансову вартість, яка була б визнана, якби активи відображались за моделлю собівартості; та
- д) дооцінку із зазначенням зміни за період та будь-яких обмежень щодо розподілу залишку акціонерам.
- 78 Відповідно до МСБО 36 суб'єкт господарювання додатково до інформації, що її вимагає пункт 73г) iv) – vi), розкриває інформацію про основні засоби, корисність яких зменшилась.
- 79 Користувачі фінансової звітності також можуть вважати доречною для їхніх потреб таку інформацію:
- а) балансову вартість основних засобів, що їх тимчасово не використовують;
- б) валову балансову вартість будь-яких повністю амортизованих основних засобів, які ще використовують;
- в) балансову вартість основних засобів, які вибули з активного використання та не класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5; та
- г) якщо застосовується модель собівартості, то справедливую вартість основних засобів, якщо вона суттєво відрізняється від балансової вартості.
- Отже, суб'єкти господарювання заохочуються до розкриття інформації про ці суми.

Перехідні положення

- 80** Вимоги пунктів 24–26 стосовно первісної оцінки об'єкта основних засобів, придбаних в операції обміну активів, слід застосувати перспективно лише до майбутніх операцій.
- 80А Пункт 35 був змінений документом *"Щорічні вдосконалення МСФЗ Цикл 2010–2012 рр."*. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до всіх переоцінок, визнаних у річних періодах, які починаються з дати першого застосування цієї зміни або пізніше та безпосередньо у попередньому річному періоді. Суб'єкт господарювання може також подавати скориговану порівняльну інформацію для будь-яких більш ранніх поданих періодів, але це не обов'язково. Якщо суб'єкт господарювання подає не скориговану порівняльну інформацію для будь-яких більш ранніх періодів, то він чітко ідентифікує інформацію, яка не була скоригована, зазначає, що вона подана на іншій основі та пояснює таку основу.
- 80В У звітному періоді, в якому документ *"Сільське господарство: плодоносні рослини"* (Зміни до МСБО 16 та МСБО 41) застосовується вперше, суб'єктові господарювання не потрібно розкривати кількісну інформацію, яка вимагається пунктом 28д) МСБО 8 за поточний період. Проте суб'єкт господарювання подає кількісну інформацію, яка вимагається пунктом 28д) МСБО 8, за кожний попередній поданий період.
- 80В Суб'єкт господарювання може обрати можливість оцінювати об'єкт плодоносних рослин за його справедливою вартістю на початок найбільш раннього періоду, поданого у фінансовій звітності за звітний період, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує документ *"Сільське господарство: плодоносні рослини"* (Зміни до МСБО 16 та МСБО 41) та використати таку справедливу вартість як його доцільну собівартість на таку дату. Будь-яку різницю між попередньою балансовою вартістю та справедливою вартістю визнають у нерозподіленому прибутку на початок найбільш раннього поданого періоду.
- 80Г Документ *"Основні засоби: надходження перед використанням за призначенням"*, випущений у травні 2020 року, змінив пункти 17 і 74 та додав пункти 20А і 74А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно, але лише до об'єктів основних засобів, доставлених до місця розташування та приведених до стану, необхідного для їх експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом, з або після початку найбільш раннього періоду, поданого у фінансовій звітності, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує ці зміни. Суб'єкт господарювання визнає сукупний вплив першого застосування змін як коригування залишку нерозподіленого прибутку (або іншого компоненту власного капіталу, за необхідності) на початок такого найбільш раннього періоду подання.

Дата набрання чинності

- 81 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до річних періодів, що починаються 1 січня 2005 р. або після цієї дати. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до періоду, що розпочався до 1 січня 2005 р., він розкриває цей факт.

- 81А Суб'єкт господарювання застосовує зміни в пункті 3 до річних періодів, що починаються 1 січня 2006 р. або після цієї дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 6 до більш раннього періоду, то ці зміни слід застосовувати до такого більш раннього періоду.
- 81Б МСБО 1 *"Подання фінансової звітності"* (переглянутий у 2007 р.) змінив термінологію, що вживається в МСФЗ. Крім того, він змінив пункти 39, 40 та 73(г)(iv). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2009 р. або після цієї дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий 2007 р.) до більш раннього періоду, ці зміни слід застосовувати до такого більш раннього періоду.
- 81В МСФЗ 3 *"Об'єднання бізнесу"* (переглянутий у 2008 р.) змінив пункт 44. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, які починаються 1 липня 2009 р. або після цієї дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий у 2008 р.) до більш раннього періоду, цю зміну також слід застосовувати до такого більш раннього періоду.
- 81Г Пункти 6 і 69 були змінені, а пункт 68А був доданий документом *"Удосконалення МСФЗ"*, випущеними у травні 2008 р. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2009 р. або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт і одночасно застосовує відповідні зміни до МСБО 7 *"Звіт про рух грошових коштів"*.
- 81Г Пункт 5 був змінений документом *"Удосконалення МСФЗ"*, випущеним у травні 2008 р. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну перспективно до річних періодів, які починаються 1 січня 2009 р. або після цієї дати. Застосування до більш ранніх періодів дозволяється, якщо суб'єкт господарювання також застосовує ці зміни одночасно до пунктів 8, 9, 22, 48, 53, 53А, 53Б, 54, 57 та 85Б МСБО 40. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 81Д МСФЗ 13, випущений у травні 2011 р., змінив визначення справедливої вартості та визначення суми очікуваного відшкодування в пункті 6, змінив пункти 26, 35 і 77 та вилучив пункти 32 та 33. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 81Е Документ *"Щорічні вдосконалення Цикл 2009 – 2011 рр."*, випущений у травні 2012 р., змінив пункт 8. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну ретроспективно відповідно до МСБО 8 *"Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"* до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 81Є Документ *"Щорічні вдосконалення МСФЗ Цикл 2010–2012 рр."*, виданий у грудні 2013 р., змінив пункт 35 і додав пункт 80А. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, які починаються 1 липня 2014 р. або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт

МСБО 16

господарювання застосує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.

- 81Ж Документ *"Роз'яснення прийнятних методів амортизації"* (Зміни до МСБО 16 та МСБО 38), випущений у травні 2014 р., змінив пункт 56 та додав пункт 62А. Суб'єкт господарювання застосує ці зміни перспективно до річних періодів, які починаються 1 січня 2016 р. або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 81З МСФЗ 15 "Дохід від договорів з клієнтами", випущений у травні 2014 року, змінив пункти 68А, 69 та 72. Суб'єкт господарювання застосує ці зміни, якщо він застосує МСФЗ 15.
- 81И Документ *"Сільське господарство: плодоносні рослини"* (Зміни до МСБО 16 та МСБО 41), випущений у червні 2014 р., змінив пункти 3, 6 і 37 та додав пункти 22А і 80Б–80В. Суб'єкт господарювання застосує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2016 р. або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт. Суб'єкт господарювання застосує ці зміни ретроспективно відповідно до МСБО 8, за винятком зазначеного в пункті 80В.
- 81И МСФЗ 16, випущений у січні 2016 р., вилучив пункти 4 і 27 та змінив пункти 5, 10, 44 і 68-69. Суб'єкт господарювання застосує ці зміни, якщо він застосує МСФЗ 16.
- 81Й МСФЗ 17, випущений у травні 2017 р., додав пункти 29А та 29Б. Суб'єкт господарювання застосує ці зміни, якщо він застосує МСФЗ 17.
- 81Й Документ *"Основні засоби: надходження перед використанням за призначенням"*, випущений у травні 2020 року, змінив пункти 17 і 74 та додав пункти 20А, 74А і 80Г. Суб'єкт господарювання застосує ці зміни до річних звітних періодів, які починаються 1 січня 2022 р. або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт

Вилучення інших положень

- 82 Цей Стандарт замінює МСБО 16 *"Основні засоби"* (переглянутий у 1998 р.).
- 83 Цей Стандарт замінює такі тлумачення:
- ПКТ-6 *"Витрати на модифікацію існуючого програмного забезпечення"*;
 - ПКТ-14 *"Основні засоби: компенсація зменшення корисності або втрати об'єктів"*; та
 - ПКТ-23 *"Основні засоби: витрати на значний огляд або капітальний ремонт"*.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19

Виплати працівникам

Мета

- 1 Метою цього Стандарту є визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам. Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати таке:
- а) зобов'язання, якщо працівник надав послугу в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому; та
 - б) витрати, якщо суб'єкт господарювання споживає економічну вигоду, що виникає внаслідок послуги, наданої працівником в обмін на виплати працівникам.

Сфера застосування

- 2 Цей Стандарт слід застосовувати працедавцю для бухгалтерського обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ 2 *“Платіж на основі акцій”*.
- 3 Цей Стандарт не розглядає звітності за програмами виплат працівникам (див. МСБО 26 *“Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення”*).
- 4 Цей Стандарт застосовують до виплат працівникам, включаючи ті, що їх надають:
- а) за офіційною програмою або іншими офіційними угодами між суб'єктом господарювання та окремими працівниками, групами працівників чи їхніми представниками;
 - б) згідно з законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими суб'єкти господарювання зобов'язані робити внески до національних, державних, галузевих або інших програм за участю кількох працедавців; або
 - в) згідно з тією неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань. Неофіційна практика веде до виникнення конструктивного зобов'язання, коли суб'єкт господарювання не має ніякої реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам. Прикладом конструктивного зобов'язання є ситуація, коли зміна неофіційної практики суб'єкта господарювання призводить до неприйнятних негативних змін у його стосунках з працівниками.
- 5 Виплати працівникам включають:
- а) короткострокові виплати працівникам, такі як вказані далі, якщо очікується, що вони будуть сплачені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надавали відповідні послуги:
 - i) заробітні плати робітникам та службовцям та внески на соціальне забезпечення;
 - ii) оплачувана щорічна відпустка та оплачувана тимчасова непрацездатність;
 - iii) участь у прибутку та преміювання; та
 - iv) грошові вигоди теперішнім працівникам (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг);
 - б) виплати після закінчення трудової діяльності, такі як:
 - i) пенсійні виплати (наприклад, пенсії та одноразові виплати при виході на пенсію); та
 - ii) інші виплати після закінчення трудової діяльності, такі як страхування життя після закінчення трудової діяльності та медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності;
 - в) інші довгострокові виплати працівникам, такі як
 - i) довгострокова оплачувана відсутність на роботі, така як відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка;
 - ii) виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років; та
 - iii) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю; та

- г) виплати при звільненні.
- 6. Виплати працівникам включають виплати, які надаються працівникам або їх утриманцям чи бенефіціарам та можуть бути надані у формі грошових виплат (або надання товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам / чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям.
- 7. Працівник може надавати послуги суб'єктові господарювання на основі повного робочого дня, неповного робочого дня, постійної зайнятості, періодичної зайнятості та на тимчасовій основі. У цьому Стандарті директори та інший управлінський персонал розглядаються як працівники.

Визначення

- 8. Терміни, що використовуються у цьому Стандарті, мають такі значення:

Визначення виплат працівникам

Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, або при звільненні.

Короткострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні), що, як очікується, будуть сплачені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надають відповідні послуги.

Виплати після закінчення трудової діяльності – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників та короткострокових виплат працівникам), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності.

Інші довгострокові виплати працівникам – це виплати працівникам, окрім короткострокових виплат працівникам, виплат після закінчення трудової діяльності та виплат при звільненні. *Виплати при звільненні* – це виплати працівникам, надані в обмін за звільнення працівника як результат:

- а) рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію; або
- б) рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати.

Визначення, пов'язані з класифікацією програм

Програми виплат після закінчення трудової діяльності – це офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими суб'єкт господарювання здійснює виплати після закінчення трудової діяльності одному або кільком працівникам.

Програми з визначеним внеском – це програми виплат після закінчення трудової діяльності, згідно з якими суб'єкт господарювання сплачує фіксовані внески окремому суб'єктові господарювання (фонду) і не матиме юридичного чи конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з їхніми послугами у поточному та попередніх періодах.

Програми з визначеними виплатами – це програми виплат після закінчення трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

Програми за участю кількох працедавців – це програми з визначеним внеском (окрім державних програм) або програми з визначеними виплатами (окрім державних програм), які:

- а) об'єднують внесені різними суб'єктами господарювання активи, які не перебувають під спільним контролем; та
- б) використовують ці активи для здійснення виплат працівникам більше ніж одного суб'єкта господарювання на підставі того, що рівні внесків та виплат визначаються незалежно від типу суб'єкта господарювання, на якому працюють ці працівники.

Визначення, пов'язані з чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою

Чисте зобов'язання (актив) за визначеною виплатою – це дефіцит або надлишок, скоригований з урахуванням будь-якого наслідку обмеження чистого активу за визначеною виплатою верхньою межею активу.

Дефіцит або надлишок – це:

- а) теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою мінус
- б) справедлива вартість активів програми (якщо вони є).

Верхня межа активу – це теперішня вартість будь-яких економічних виплат, наявних у формі повернень, отримуваних від програми, або у формі зменшення майбутніх внесків до програми.

Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою – це теперішня вартість без вирахування будь-яких активів програми, очікуваних майбутніх платежів, необхідних для розрахунку за зобов'язанням, що виникає внаслідок надання послуг працівником у поточному та попередніх періодах.

Активи програми складаються з:

- а) активів, утримуваних фондом довгострокових виплат працівникам; та
- б) кваліфікованих страхових полісів.

Активи, утримувані фондом довгострокових виплат працівникам – це активи (крім фінансових інструментів без права передачі, випущених суб'єктом господарювання, що звітує), які:

- а) утримуються суб'єктом господарювання (фондом) юридично відокремленим від суб'єкта господарювання, що звітує, та існують виключно для сплати або фінансування виплат працівникам; та
- б) доступні лише для сплати або фінансування виплат працівникам, недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання, що звітує (навіть у випадку банкрутства), і їх не можна повернути суб'єктові господарювання, що звітує, якщо:
 - і) активів фонду, що залишилися, недостатньо для виконання всіх відповідних зобов'язань програми або суб'єкта господарювання, що звітує, за виплатами працівникам; або
 - ii) активи не повертаються суб'єктові господарювання, що звітує, для відшкодування йому вже сплачених виплат працівникам.

Кваліфікований страховий поліс – це страховий поліс¹, випущений страховиком, який не є пов'язаною стороною (як визначено в МСБО 24 “Розкриття інформації про пов'язані сторони”) суб'єкта господарювання, що звітує, якщо надходження за полісом:

- а) можуть використовуватися лише для сплати чи фінансування виплат працівникам за програмою з визначеними виплатами; та
- б) недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання, що звітує (навіть у випадку банкрутства), і їх не можна виплатити суб'єктові господарювання, що звітує, якщо:
 - і) надходження не являють собою надлишкові активи, які непотрібні для поліса, щоб виконати всі відповідні зобов'язання за виплатами працівникам; або
 - ii) надходження не повертаються суб'єктові господарювання, що звітує, для відшкодування йому вже сплачених виплат працівникам.

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

Визначення, пов'язані з витратами на визначену виплату

Вартість послуг охоплює:

- а) *вартість поточних послуг*, яка є збільшенням теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою внаслідок надання послуг працівником у поточному періоді;

¹ Кваліфікований страховий поліс не обов'язково є страховим контрактом, як визначено в МСФЗ 17 “Страхові контракти”.

- б) *вартість раніше наданих послуг, яка є зміною теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою щодо послуг, наданих працівником у попередніх періодах, внаслідок зміни програми (запровадження або вилучення програми з визначеними виплатами чи внесення змін до неї) чи скорочення (значного зменшення суб'єктом господарювання кількості працівників, охоплених програмою); та*

- в) *будь-який прибуток або збиток при розрахунку.*

Чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою – це зміна протягом періоду чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою, що виникає з плином часу.

Переоцінки чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою охоплюють:

- а) *актуарні прибутки та збитки;*
б) *прибуток від активів програми, за винятком сум, включених до чистого відсотка за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою; та*
в) *будь-яку зміну впливу верхньої межі активу, за винятком сум, включених до чистого відсотка за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою.*

Актуарні прибутки та збитки – це зміни теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, що виникають внаслідок:

- а) *коригування на основі набутого досвіду (вплив різниць між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося); та*
б) *впливу змін актуарних припущень.*

Прибуток від активів програми – це проценти, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом з реалізованими й нереалізованими прибутками та збитками від активів програми мінус:

- а) *будь-які витрати на управління активами програми; та*
б) *будь-який податок, що підлягає сплаті безпосередньо програмою, окрім податку, включеного до актуарних припущень, використаних для оцінки теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою.*

Розрахунок – це операція, яка скасовує будь-які подальші юридичні чи конструктивні зобов'язання щодо частини чи усіх виплат, передбачених за програмою з визначеними виплатами, окрім виплат працівникам або від їхнього імені, які визначені в умовах програми та увійшли до актуарних припущень.

Короткострокові виплати працівникам

- 9 Короткострокові виплати працівникам включають вказані далі статті, якщо очікується, що вони будуть погашені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надають відповідні послуги:
- а) заробітні плати робітникам та службовцям та внески на соціальне забезпечення;
- б) оплачувана щорічна відпустка та оплачувана тимчасова непрацездатність;
- в) участь у прибутку та преміювання; та
- г) негрошові вигоди теперішнім працівникам (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг).
- 10 Суб'єктові господарювання не потрібно здійснювати перекласифікацію короткострокової виплати працівникові, якщо очікування суб'єкта господарювання щодо часу розрахунку тимчасово змінилися. Проте, якщо змінилися характеристики виплати (наприклад, відбувся перехід від ненакопичувальної виплати до накопичувальної виплати) або якщо зміна очікувань часу розрахунку не є тимчасовою, тоді суб'єкт господарювання має проаналізувати, чи відповідає виплата визначенню короткострокової виплати працівникам.

Визнання та оцінка

Усі короткострокові виплати працівникам

- 11 Якщо працівник надав послуги суб'єктові господарювання протягом облікового періоду, то недисконтовану суму короткострокових виплат працівникам, очікуваних до сплати в обмін на ці послуги, суб'єктові господарювання слід визнавати:
- а) як зобов'язання (нараховані витрати) після вирахування будь-якої вже сплаченої суми. Якщо вже сплачена сума перевищує недисконтовану суму виплат, суб'єктові господарювання слід визнавати це перевищення як актив (сплачені авансом витрати) тією мірою, якою цей аванс приведе, наприклад, до зменшення майбутніх платежів або грошового відшкодування;
 - б) як витрати, якщо інший МСФЗ не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість активу (див., наприклад, МСБО 2 “Запаси” та МСБО 16 “Основні засоби”).
- 12 У пунктах 13, 16 та 19 пояснюється, як суб'єкт господарювання має застосовувати пункт 11 до короткострокових виплат працівникам у формі оплачуваної відсутності на роботі та програм участі у прибутку та преміювання.

Короткострокова оплачувана відсутність на роботі

- 13 Суб'єктові господарювання слід визнавати очікувану вартість короткострокових виплат працівникам у формі оплачуваної відсутності на роботі згідно з положеннями пункту 11 таким чином:
- а) у разі накопичуваної оплачуваної відсутності на роботі, якщо працівники надають послугу, яка збільшує їхні права на майбутню оплачувану відсутність на роботі;
 - б) у разі ненакопичуваної оплачуваної відсутності на роботі, якщо працівник відсутній на роботі.
- 14 Суб'єкт господарювання може оплатити працівникам відсутність на роботі з різних причин, включаючи відпустки, хворобу та короткострокову непрацездатність, декретні відпустки для батька або матері, виконання обов'язків присяжного та військової служби. Права на оплату відсутності на роботі поділяються на дві категорії:
- а) накопичувані; та
 - б) ненакопичувані.
- 15 Накопичувана оплачувана відсутність на роботі – це така, що переноситься на майбутні періоди та може використовуватися в майбутніх періодах, якщо права поточного періоду не використані повністю. Накопичувана оплачувана відсутність на роботі може бути або гарантованою (іншими словами, працівникам надається право отримати грошову виплату за невикористане право при звільненні із суб'єкта господарювання), або негарантованою (коли працівникам не надається право на отримання грошової виплати за невикористане право при звільненні із суб'єкта господарювання). Зобов'язання виникає з того моменту, як працівники починають надавати послуги, що збільшують їхні права на майбутню оплачувану відсутність на роботі. Зобов'язання існує та визнається, навіть якщо оплачувана відсутність на роботі є негарантованою, хоча можливість того, що працівники можуть звільнитися до того, як вони використають накопичені негарантовані права, впливає на оцінку цього зобов'язання.
- 16 Суб'єктові господарювання слід оцінювати очікувану вартість накопичуваної оплачуваної відсутності на роботі у вигляді додаткової суми, яку він очікує виплатити в результаті невикористаного права, накопиченого на кінець звітного періоду.
- 17 Згідно з методом, визначеним у попередньому пункті, зобов'язання оцінюється за сумою додаткових платежів, які, як очікується, виникатимуть виключно через накопичення виплат. У багатьох випадках суб'єктові господарювання не обов'язково робити детальні обчислення для визначення того, що немає суттєвого зобов'язання за невикористану оплачувану відсутність на роботі. Наприклад, можливо, що зобов'язання за оплачуваною тимчасовою непрацездатністю будуть суттєвими лише в разі офіційної чи неофіційної домовленості щодо можливості взяти період невикористаної оплачуваної тимчасової непрацездатності як оплачувану щорічну відпустку.

Ілюстративний приклад до пунктів 16 та 17

Суб'єкт господарювання має 100 працівників, кожен з яких має право щорічно взяти п'ять робочих днів оплачуваної тимчасової непрацездатності. Невикористаний період тимчасової непрацездатності можна перенести на один календарний рік. Дні тимчасової непрацездатності беруть спочатку з днів, на які працівник має право в поточному році, а потім – з будь-якого залишку, перенесеного з минулого року (на основі LIFO). На 31 грудня 20X1 р. середня кількість невикористаних днів з правом на відсутність дорівнює двом дням на працівника. На основі набутого досвіду, тенденції якого очікуються і в майбутньому, суб'єкт господарювання очікує, що в 20X2 р. 92 працівники візьмуть не більше п'яти днів оплачуваної тимчасової непрацездатності, а інші 8 працівників візьмуть у середньому по шість із половиною днів кожний.

Суб'єкт господарювання очікує, що він заплатить за 12 додаткових днів тимчасової непрацездатності в результаті невикористаного права на відсутність, що накопичилося на 31 грудня 20X1 р. (на кожного з 8 працівників по півтора дні). Отже, суб'єкт господарювання визнає зобов'язання, що дорівнює оплаті за 12 днів тимчасової непрацездатності.

- 18 Ненакопичувана оплачувана відсутність на роботі не переноситься на майбутні періоди: вона закінчується, якщо право на відсутність поточного періоду не використовується повністю, і не надає права працівникам на отримання грошових коштів за невикористані дні з правом на відсутність при звільненні із суб'єкта господарювання. Це, звичайно, стосується оплати тимчасової непрацездатності (тією мірою, якою невикористане в минулому право на відсутність не збільшує права на відсутність у майбутньому), декретних відпусток для матері чи батька, а також оплачуваної відсутності на роботі, під час виконання обов'язків присяжного або військової служби. Суб'єкт господарювання не визнає зобов'язання або витрат до часу відсутності на роботі, оскільки надання послуг працівником не збільшує суми виплати.

Програми участі у прибутку та преміювання

- 19 Суб'єктові господарювання слід визнавати очікувані витрати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням, згідно з пунктом 11 тоді і лише тоді, коли:
- а) у суб'єкта господарювання є теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання здійснити такі виплати за результатом минулих подій; та
 - б) можна достовірно оцінити це зобов'язання.
- Теперішнє зобов'язання існує тоді і лише тоді, коли у суб'єкта господарювання немає реальної альтернативи, крім здійснення платежів.**
- 20 Згідно з деякими програмами участі у прибутку, працівники отримують частку прибутку лише, якщо вони залишаються працювати у суб'єкта господарювання протягом визначеного періоду. Такі програми створюють конструктивне зобов'язання, оскільки працівники надають послуги, які збільшують суму, що підлягає сплаті, якщо вони залишаються працювати до закінчення визначеного періоду. Оцінка таких конструктивних зобов'язань свідчить про те, що деякі працівники можуть звільнитися, не отримавши виплат щодо участі у прибутку.

Ілюстративний приклад до пункту 20

Програма участі у прибутку вимагає від суб'єкта господарювання сплатити визначену пропорційну частку свого річного прибутку працівникам, які надають свої послуги протягом року. Якщо ніхто з працівників протягом року не звільняється, загальна сума виплат щодо участі у річному прибутку становитиме 3 відсотки від прибутку. Суб'єкт господарювання попередньо оцінює, що через плінність кадрів виплати зменшаться до 2,5 відсотки від прибутку.

Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання та витрати у розмірі 2,5 відсотки від прибутку.

- 21 Суб'єкт господарювання може не мати юридичного зобов'язання щодо сплати премії. Проте в деяких випадках суб'єкт господарювання практикує сплату премій. У таких випадках суб'єкт господарювання має конструктивне зобов'язання, оскільки він не має ніякої реальної альтернативи, крім сплати премії. Оцінка конструктивного зобов'язання відображає можливість того, що деякі працівники можуть звільнитися без отримання премії.

- 22 Суб'єкт господарювання може достовірно попередньо оцінити своє юридичне або конструктивне зобов'язання щодо програми участі у прибутку та преміювання, якщо і лише якщо:
- а) офіційні умови програми містять формулу визначення суми виплати;
 - б) суб'єкт господарювання визначає суми, які підлягають сплаті до того, як фінансову звітність буде затверджено до випуску; або
 - в) минула практика суб'єкта господарювання чітко вказує на суму його конструктивного зобов'язання.
- 23 Зобов'язання щодо програм участі у прибутку та преміювання виникає в результаті послуг, що їх надає працівник, а не від операцій з власниками суб'єкта господарювання. Отже, суб'єкт господарювання визнає витрати на програми участі в прибутку та преміювання не як розподіл прибутку, а як витрати.
- 24 Якщо не очікується, що виплати щодо участі у прибутку та преміювання будуть погашені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надають відповідні послуги, ці виплати є іншими довгостроковими виплатами працівникам (див. пункти 153-158).

Розкриття інформації

- 25 Хоча цей Стандарт не вимагає розкриття конкретної інформації щодо короткострокових виплат працівникам, інші МСФЗ можуть вимагати розкриття такої інформації. Наприклад, МСБО 24 вимагає розкриття інформації щодо виплат провідному управлінському персоналові. МСБО 1 "Подання фінансової звітності" вимагає розкриття інформації про витрати на виплати працівникам.

Виплати після закінчення трудової діяльності: розмежування програм з визначеним внеском та програм з визначеними виплатами

- 26 Виплати після закінчення трудової діяльності включають такі статті як:
- а) пенсійні виплати (наприклад, пенсії та одноразові виплати при виході на пенсію); та
 - б) інші виплати після закінчення трудової діяльності, такі як страхування життя після закінчення трудової діяльності та медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності.
- Угоди, за якими суб'єкт господарювання здійснює виплати після закінчення трудової діяльності, є програмами виплат після закінчення трудової діяльності. Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до всіх таких угод незалежно від того, чи пов'язані вони зі створенням окремого суб'єкта господарювання для отримання внесків і здійснення виплат.
- 27 Програми виплат після закінчення трудової діяльності класифікуються як програми з визначеним внеском або програми з визначеними виплатами залежно від економічної сутності програми, яка впливає з її основних положень та умов.
- 28 Відповідно до програм з визначеним внеском юридичне або конструктивне зобов'язання суб'єкта господарювання обмежується сумою, яку він погоджується внести до фонду. Отже, сума виплат, що її отримає працівник після закінчення трудової діяльності, визначається за сумою внесків, сплачених суб'єктом господарювання (а також, можливо, й працівником) до програми виплат після закінчення трудової діяльності або до страхової компанії, разом із прибутками від інвестування внесків. Як наслідок, актуарний ризик (виплати будуть меншими за очікувані) та інвестиційний ризик (інвестованих активів буде недостатньо для забезпечення очікуваних виплат) припадають по суті на працівника.
- 29 Прикладами випадків, коли зобов'язання суб'єкта господарювання не обмежується сумою, яку він погоджується внести до фонду, є обставини, за яких суб'єкт господарювання має юридичне або конструктивне зобов'язання, що виникає завдяки:
- а) формулі виплат (згідно з програмою), яка не прив'язана виключно до суми внесків та вимагає від суб'єкта господарювання здійснювати подальші внески, якщо у формулі виплат (згідно з програмою) недостатньо активів для здійснення виплат;
 - б) гарантії (непрямій через програму або прямій) устанавленого рівня прибутку від внесків; або

- в) тій неофіційній практиці, яка спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання. Наприклад, конструктивне зобов'язання може виникнути в разі наявності у суб'єкта господарювання досвіду підвищення виплат колишнім працівникам для того, щоб не відставати від інфляції, навіть якщо стосовно цього не існує юридичного зобов'язання.
- 30 Згідно з програмами з визначеними виплатами:
- а) зобов'язання суб'єкта господарювання – надавати узгоджені виплати теперішнім та колишнім працівникам; та
- б) актуарний ризик (витрати на виплати будуть більшими за очікувані) та інвестиційний ризик по суті припадають на суб'єкта господарювання. Якщо актуарний або інвестиційний досвід є гіршим від очікуваного, зобов'язання суб'єкта господарювання можуть збільшуватися.
- 31 У пунктах 32-49 пояснюється відмінність між програмами з визначеним внеском та програмами з визначеними виплатами у контексті програм за участю кількох працедавців, програм з визначеними виплатами, які поділяють ризики між суб'єктами господарювання під спільним контролем, державних програм та застрахованих виплат.

Програми за участю кількох працедавців

- 32 Суб'єктові господарювання слід класифікувати програми за участю кількох працедавців як програми з визначеним внеском або програми з визначеними виплатами згідно з умовами програми (включаючи будь-яке конструктивне зобов'язання, яке виходить за межі офіційних умов).
- 33 Якщо суб'єкт господарювання бере участь у програмі з визначеними виплатами за участю кількох працедавців, то, якщо не застосовується пункт 34, він має:
- а) обліковувати свою пропорційну частку зобов'язання за визначеними виплатами, активів програми та витрат, пов'язаних з програмою, так само, як і будь-яку іншу програму з визначеними виплатами; та
- б) розкривати інформацію, яку вимагають пункти 135–148 (за винятком пункту 148 г)).
- 34 Якщо суб'єкт господарювання не має достатньої інформації для застосування обліку за визначеною виплатою до програми з визначеними виплатами за участю кількох працедавців, йому слід:
- а) вести облік програми згідно з пунктами 51 та 52 так, ніби вона є програмою з визначеним внеском; та
- б) розкривати інформацію, яка вимагається в пункті 148.
- 35 Один із прикладів програми з визначеними виплатами за участю кількох працедавців наведено далі:
- а) програма фінансується на основі сплати з поточних надходжень: внески встановлюються на рівні, який, як очікується, буде достатнім для здійснення виплат, строк яких настає в тому самому періоді; а майбутні виплати, зароблені протягом поточного періоду, будуть сплачені з майбутніх внесків; та
- б) виплати працівникам визначаються за строком надання ними послуг, і в суб'єктів господарювання – учасників програми немає жодних реальних способів вийти з програми без сплати внеску за виплати, зароблені працівниками до дати виходу з програми. Така програма створює актуарний ризик для суб'єкта господарювання: якщо остаточні витрати на виплати, вже зароблені на кінець звітної періоду, є більшими ніж очікувані, суб'єкт господарювання буде зобов'язаним або збільшити свої внески, або переконати працівників погодитися на зменшення виплат. Отже, така програма є програмою з визначеними виплатами.
- 36 Якщо є достатньо інформації про програму з визначеними виплатами за участю кількох працедавців, то суб'єкт господарювання обліковує свою пропорційну частку зобов'язання за визначеними виплатами, активів програми та витрат після закінчення трудової діяльності, пов'язаних з програмою, так само, як в рамках будь-якої іншої програми з визначеними виплатами. Проте суб'єкт господарювання може не мати можливості достатньо достовірно визначити з метою обліку свою частку у базовому фінансовому стані та результатах діяльності програми. Це може статися, якщо:
- а) суб'єкти господарювання – учасники програми наражаються на актуарні ризики, пов'язані із теперішніми та колишніми працівниками інших суб'єктів господарювання, у результаті чого

немає послідовної та достовірної основи для розподілу зобов'язань, активів програми та витрат між окремими суб'єктами господарювання – учасниками програми; або

- б) суб'єкт господарювання не має доступу до достатньої інформації про програму, яка задовольняє вимоги цього Стандарту.

У таких випадках суб'єкт господарювання веде облік програми так, ніби вона є програмою з визначеним внеском, та розкриває інформацію, що її вимагає пункт 148.

- 37 Між програмою за участю кількох працедавців та її учасниками може існувати контрактна угода, що визначає, яким чином надлишок коштів за програмою буде розподілятися між учасниками (або яким чином буде фінансуватися дефіцит коштів). Учасник програми за участю кількох працедавців з такою угодою, який веде облік такої програми як програми з визначеним внеском згідно з пунктом 34, повинен визнавати актив та зобов'язання, що виникає внаслідок контрактної угоди, та отримані доходи та витрати у прибутку чи збитку.

Ілюстративний приклад до пункту 37

Суб'єкт господарювання бере участь у програмі з визначеними виплатами за участю кількох працедавців, що не проводить оцінок програми на основі МСБО 19. Отже, він веде облік програми, ніби вона є програмою з визначеним внеском. Оцінка фінансування не на основі МСБО 19 показує дефіцит коштів за програмою на суму 100 мільйонів ВО^{а)}. Згідно з договором програмою узгоджено, графік внесків працедавців-учасників програми, згідно з яким дефіцит буде покритий протягом наступних п'яти років. Загальною сумою внесків суб'єкта господарювання згідно з цим договором становить 8 мільйонів ВО.

Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання щодо внесків, скориговане з урахуванням вартості грошей у часі, та еквівалентну суму витрат у прибутку чи збитку.

- а) У цьому Стандарті грошові суми деноміновані у "валютних одиницях (ВО)".

- 38 Програми за участю кількох працедавців відрізняються від програм групового управління. Програма групового управління – це просто сукупність програм одного працедавця, об'єднаних для того, щоб дати змогу працедавцям-учасникам об'єднати свої активи з метою інвестицій та скорочення витрат на управління інвестиціями й адміністративних витрат, але вимоги різних працедавців розділяються для виплат на користь саме їхніх працівників. Програми групового управління не викликають жодних особливих проблем у сфері обліку, оскільки в розпорядженні завжди є інформація для того, щоб розглядати їх як будь-яку іншу програму за участю одного працедавця, а також оскільки такі програми не наражають суб'єктів господарювання-учасників на актуарні ризики, пов'язані з теперішніми та колишніми працівниками інших суб'єктів господарювання. Визначення у цьому Стандарті вимагають від суб'єкта господарювання класифікувати програму групового управління як програму з визначеним внеском або як програму з визначеними виплатами відповідно до умов програми (включаючи будь-яке конструктивне зобов'язання, яке виходить за межі офіційних умов).
- 39 **Визначаючи час визнання та спосіб оцінки зобов'язання, пов'язаного зі згортанням програми з визначеними виплатами за участю кількох працедавців або виходом суб'єкта господарювання з програми з визначеними виплатами за участю кількох працедавців, суб'єкт господарювання має застосовувати МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи".**

Програми з визначеними виплатами, за якими ризики розподіляються між суб'єктами господарювання під спільним контролем

- 40 Програми з визначеними виплатами, за якими ризики розподіляються між суб'єктами господарювання під спільним контролем (наприклад, між материнським та його дочірніми підприємствами), не є програмами за участю кількох працедавців.
- 41 Суб'єкт господарювання – учасник такої програми повинен отримати інформацію про програму в цілому, оцінену згідно з цим Стандартом на основі припущень, що застосовуються до програми в цілому. В разі наявності угоди або встановленої політики щодо віднесення на суб'єктів господарювання окремої групи чистих витрат на визначену виплату за програмою в цілому, оцінених згідно з цим Стандартом, суб'єкт господарювання повинен визнати у своїй окремій або індивідуальній фінансовій звітності віднесені таким чином чисті витрати на визначену виплату. В разі

відсутності такої програми або політики чисті витрати на визначену виплату повинні визнаватись в окремій або індивідуальній фінансовій звітності суб'єкта господарювання групи, яка юридично є фінансуючим працедавцем у програмі. Інші суб'єкти господарювання групи повинні визнати у своїй окремій або індивідуальній фінансовій звітності вартість, що дорівнює їх внеску, який підлягає сплаті за період.

- 42 Участь у такій програмі є операцією з пов'язаними сторонами для кожного окремого суб'єкта господарювання групи. Отже, суб'єкт господарювання розкриває у своїй окремій або індивідуальній фінансовій звітності інформацію, що її вимагає пункт 149.

Державні програми

- 43 Суб'єктові господарювання слід обліковувати державну програму так само, як і програму за участю кількох працедавців (див. пункти 32–39).
- 44 Створення державних програм обумовлено законодавством і стосується всіх суб'єктів господарювання (або всіх суб'єктів господарювання певної категорії, наприклад, конкретної галузі), управління ними здійснюють національні або місцеві державні органи або інші органи (наприклад, незалежне агентство, створене спеціально з цією метою), які не підлягають контролю або впливу з боку суб'єкта господарювання, який звітує. Деякі програми, створені суб'єктом господарювання, передбачають як обов'язкові виплати, що замінюють виплати, які так чи інакше були б надані згідно з державною програмою, так і додаткові добровільні виплати. Такі програми не є державними програмами.
- 45 Державні програми характеризуються як програми з визначеним внеском або з визначеними виплатами залежно від зобов'язань суб'єкта господарювання за програмою. Багато державних програм фінансуються на основі поточних надходжень: внески встановлюються на такому рівні, який, як очікується, буде достатнім для здійснення необхідних виплат, строк сплати яких настає в той самий період; майбутні виплати, зароблені протягом поточного періоду, сплачуватимуться з майбутніх внесків. Однак за багатьма державними програмами суб'єкт господарювання не має юридичного або конструктивного зобов'язання щодо здійснення цих майбутніх виплат: єдиним його зобов'язанням є сплата внесків тоді, коли настає строк їх сплати, і якщо суб'єкт господарювання звільняє учасників державної програми, в нього не буде зобов'язання здійснювати виплати, зароблені його власними працівниками у попередні роки. З цієї причини державні програми, як правило, визначаються як програми з визначеним внеском. Проте, коли державна програма є програмою з визначеними виплатами, суб'єкт господарювання застосовує пункти 32–39.

Застраховані виплати

- 46 Суб'єкт господарювання може сплачувати страхові премії для фінансування програми виплат після закінчення трудової діяльності. Суб'єктові господарювання слід розглядати таку програму як програму з визначеним внеском, якщо у суб'єкта господарювання не буде (або прямо через програму, або непрямо) юридичного або конструктивного зобов'язання щодо:
- а) здійснення виплат прямо працівникам, коли настає строк сплати; або
 - б) сплати подальших платежів, якщо страховик не здійснює всі майбутні виплати працівникам, пов'язані з наданням послуг працівниками в поточному і попередньому періодах.
- Якщо в суб'єкта господарювання залишається таке юридичне або конструктивне зобов'язання, йому слід розглядати цю програму як програму з визначеними виплатами.**
- 47 Виплати, застраховані страховим полісом, не повинні безпосередньо або автоматично відноситися до зобов'язань суб'єкта господарювання щодо виплат працівникам. Програми виплат після закінчення трудової діяльності зі страховими полісами підлягають такому самому розмежуванню між бухгалтерським обліком та фінансуванням, як інші фінансовані програми.
- 48 Якщо суб'єкт господарювання фінансує зобов'язання щодо виплат після закінчення трудової діяльності шляхом внесків до страхового полісу, згідно з яким у суб'єкта господарювання (або непрямо через програму, або прямо, через механізм встановлення майбутніх премій, або через стосунки пов'язаної сторони зі страховиком) залишається юридичне або конструктивне зобов'язання,

то сума сплати премій не дорівнює виплатам за угодою з визначеним внеском. У такому разі суб'єкт господарювання:

- а) обліковує кваліфікований страховий поліс як актив програми (див. пункт 8); та
 - б) визнає інші страхові поліси як права на відшкодування (якщо поліси відповідають критерію, визначеному у пункті 116).
- 49 Якщо страховий поліс виписаний на ім'я конкретного учасника або групи учасників програми і суб'єкт господарювання не має жодного юридичного або конструктивного зобов'язання щодо покриття будь-якого збитку за контрактом, то суб'єкт господарювання не зобов'язаний здійснювати виплати працівникам, а цілковиту відповідальність щодо здійснення виплат несе страховик. Сплата фіксованих премій згідно з таким контрактом є, за своєю сутністю, розрахунком за заборгованістю щодо виплат працівникам, а не інвестицією з метою виконання цього зобов'язання. Отже, суб'єкт господарювання більше не має ні активу, ні зобов'язання. Таким чином, суб'єкт господарювання розглядає такі виплати як внески до програми з визначеним внеском.

Виплати після закінчення трудової діяльності: програми з визначеним внеском

- 50 Облік програм з визначеним внеском простий, оскільки зобов'язання суб'єкта господарювання, що звітує, за кожний період визначаються сумами, які слід внести за цей період. Отже, жодних актуарних припущень для оцінки зобов'язань чи витрат не треба, і можливості для будь-якого актуарного прибутку або збитку немає. Більше того, зобов'язання оцінюються на недисконтованій основі, крім випадків, коли не очікується, що вони будуть погашені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надають відповідні послуги.

Визнання та оцінка

- 51 Якщо працівник надав послуги суб'єктові господарювання протягом періоду, то суб'єктові господарювання слід визнати внески, що підлягають сплаті до програми з визначеним внеском в обмін на цю послугу:
- а) як зобов'язання (нараховані витрати) після вирахування будь-якого вже сплаченого внеску. Якщо вже сплачений внесок перевищує внесок, що підлягає сплаті за надання послуг до кінця звітного періоду, суб'єктові господарювання слід визнавати це перевищення як актив (сплачені авансом витрати) тією мірою, якою цей аванс приведе, наприклад, до зменшення майбутніх платежів або грошового відшкодування;
 - б) як витрати, якщо інший МСФЗ не вимагає або не дозволяє включення внесків у собівартість активу (див., наприклад, МСБО 2 та МСБО 16).
- 52 Якщо не очікується, що внески до програми з визначеним внеском будуть погашені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надають відповідні послуги, їх слід дисконтувати з використанням ставки дисконту, визначеної в пункті 83.

Розкриття інформації

- 53 Суб'єктові господарювання слід розкривати суму, визнану як витрати для програм із визначеним внеском.
- 54 Якщо цього вимагає МСБО 24, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про внески до програм з визначеним внеском для провідного управлінського персоналу.

Виплати після закінчення трудової діяльності: програми з визначеними виплатами

- 55 Облік програм з визначеними виплатами є складним, оскільки для оцінки зобов'язань та витрат потрібні актуарні припущення, а також є можливість актуарних прибутків та збитків. Більше того,

зобов'язання оцінюються на дисконтованій основі, тому що їх можна погасити через багато років після надання відповідних послуг працівниками.

Визнання та оцінка

- 56 Програми з визначеними виплатами можуть бути нефінансовані або фінансовані повністю чи частково внесками суб'єкта господарювання (а інколи і його працівників) у суб'єкт господарювання або фонд, який юридично відокремлений від суб'єкта господарювання, що звітує, та від того, що здійснює виплати працівникам. Здійснення фінансованих виплат тоді, коли настає строк сплати, залежить не лише від фінансового стану та результатів інвестиційної діяльності фонду, а й від спроможності та готовності суб'єкта господарювання усунути будь-який дефіцит активів фонду. Таким чином, суб'єкт господарювання, по суті, бере на себе актуарні та інвестиційні ризики, пов'язані з програмою. Отже, витрати, визнані для програми з визначеними виплатами, не обов'язково будуть сумою внеску, який підлягає сплаті за певний період.
- 57 Облік суб'єктом господарювання програми з визначеними виплатами включає такі кроки:
- а) визначення дефіциту або надлишку. Сюди входить:
 - (i) використання актуарного методу, методу нарахування прогнозованих одиниць, які дають змогу достовірно оцінити остаточну вартість для суб'єкта господарювання виплати, що її заробили працівники в обмін на свої послуги у поточному та попередніх періодах (див. пункти 67–69). Для цього суб'єктові господарювання треба визначити, яка частка виплат відноситься до поточного та попередніх періодів (див. пункти 70–74), та попередньо оцінити (актуарні припущення) демографічні змінні (такі як плінність та смертність працівників) і фінансові змінні (такі як майбутні збільшення заробітної плати та витрат на медичне обслуговування), які впливатимуть на вартість виплат (див. пункти 75–98);
 - (ii) дисконтування цих виплат з метою визначення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами та вартості поточних послуг (див. пункти 67–69 та 83–86);
 - (iii) вирахування справедливої вартості будь-яких активів програми (див. пункти 113–115) з теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою;
 - б) визначення суми чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою як суми дефіциту або надлишку, визначеної в а), скоригованої з урахуванням впливу обмеження чистого активу за визначеною виплатою "стелею верхньою межею" активу (див. пункт 64);
 - в) визначення сум, які мають бути визнані у прибутку або збитку:
 - (i) вартість поточних послуг (див. пункти 70–74 та пункт 122А);
 - (ii) вартість будь-яких раніше наданих послуг, а також прибуток або збиток від розрахунку (див. пункти 99–112);
 - (iii) чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою (див. пункти 123–126);
 - г) визначення переоцінок чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою, які мають бути визнані в іншому сукупному доході, до яких належать:
 - (i) актуарні прибутки або збитки (див. пункти 128 та 129);
 - (ii) прибуток від активів програми, за винятком сум, включених до чистого відсотка за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою (див. пункт 130); та
 - (iii) будь-яка зміна впливу "верхньої межі" активу (див. пункт 64), за винятком сум, включених до чистого відсотка за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою.

Якщо суб'єкт господарювання має більше однієї програми з визначеними виплатами, то суб'єкт господарювання застосовує ці процедури до кожної суттєвої програми окремо.

- 58 **Суб'єкт господарювання має визначати чисте зобов'язання (актив) за визначеними виплатами з достатньою регулярністю таким чином, щоб суми, визнані у фінансовій звітності, суттєво не відрізнялися від сум, які були б визначені на кінець звітного періоду.**
- 59 Цей Стандарт заохочує, але не вимагає, щоб суб'єкт господарювання залучав кваліфікованого актуарія для оцінки всіх суттєвих зобов'язань щодо виплат після закінчення трудової діяльності. З практичних причин суб'єкт господарювання може запросити кваліфікованого актуарія детально

оцінити зобов'язання до кінця звітної періоду. Однак результати цього оцінювання оновлюються з урахуванням будь-яких суттєвих операцій та інших суттєвих змін обставин (включаючи зміни ринкових цін та ставок відсотка), які відбулися до кінця звітної періоду.

- 60 В деяких випадках попередні оцінки, середні значення та приблизні розрахункові значення можуть надати достовірне наближення детальних розрахунків, проілюстрованих у цьому Стандарті.

Облік конструктивного зобов'язання

- 61 Суб'єкт господарювання має обліковувати не лише свої юридичні зобов'язання згідно з офіційними умовами програми з визначеними виплатами, а й будь-які конструктивні зобов'язання, які виникають у результаті неофіційної практики діяльності суб'єкта господарювання. Неофіційна практика діяльності призводить до виникнення конструктивних зобов'язань тоді, коли в суб'єкта господарювання немає жодної реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам. Прикладом конструктивного зобов'язання є випадок, коли зміна неофіційної практики діяльності суб'єкта господарювання призводить до неприйнятного порушення його взаємовідносин з працівниками.
- 62 Офіційні умови програми з визначеними виплатами можуть дозволяти суб'єктові господарювання припиняти виконання його зобов'язань згідно з програмою. Однак для суб'єкта господарювання, як правило, важко припинити виконання своїх зобов'язань згідно з програмою (без оплати), якщо він бажає зберегти своїх працівників. Отже, якщо немає доказів протилежного, облік виплат після закінчення трудової діяльності припускає, що суб'єкт господарювання, який на поточний момент обіцяє надати такі виплати, продовжить чинити так само протягом періоду трудової діяльності, що залишився працівникам.

Звіт про фінансовий стан

- 63 Суб'єкт господарювання має визнавати чисте зобов'язання (актив) з визначеними виплатами у звіті про фінансовий стан.
- 64 Коли суб'єкт господарювання має надлишок у програмі з визначеними виплатами, то він оцінює чистий актив за визначеною виплатою за меншою з таких двох величин:
- а) надлишок у програмі з визначеними виплатами; та
 - б) "верхня межа" активу, визначена з використанням дисконтної ставки, визначеної в пункті 83.
- 65 Чистий актив за визначеною виплатою може виникати, якщо програма з визначеними виплатами була надмірно фінансована або якщо виник актуарний прибуток. Суб'єкт господарювання визнає чистий актив за визначеною виплатою у таких випадках, оскільки:
- а) суб'єкт господарювання контролює ресурс, який дає змогу використовувати цей надлишок для створення майбутніх вигід;
 - б) цей контроль є результатом минулих подій (внесків, сплачених суб'єктом господарювання, та послуг, наданих працівником); та
 - в) майбутні економічні вигоди доступні суб'єктові господарювання у формі скорочення майбутніх внесків або повернення грошових коштів прямо суб'єктові господарювання чи непрямо іншій програмі з дефіцитом коштів. "Верхньою межею" активу є теперішня вартість таких майбутніх виплат.

Визнання та оцінка: теперішня вартість зобов'язань за визначеними виплатами та вартість поточних послуг

- 66 Остаточна вартість програми з визначеними виплатами може зазнавати впливу різних змінних, таких як розмір остаточної заробітної плати, плінність та смертність працівників, внески працівників та тенденції витрат на медичне обслуговування. Остаточна вартість програми є невизначеною, і ця невизначеність, імовірно, зберігатиметься тривалий час. Для того щоб оцінити теперішню вартість зобов'язань згідно з програмою виплат після закінчення трудової діяльності та пов'язану з ними вартість поточних послуг, треба:

- а) застосовувати метод актуарної оцінки (див. пункти 67–69);
- б) віднести виплати до періодів надання послуг (див. пункти 70–74); та
- в) зробити актуарні припущення (див. пункти 75–98).

Метод актуарної оцінки

- 67 Суб'єктові господарювання слід використовувати метод нарахування прогнозованих одиниць для визначення теперішньої вартості своїх зобов'язань за визначеними виплатами та відповідну вартість поточних послуг, а також, якщо це необхідно, вартість раніше наданих послуг.
- 68 Метод нарахування прогнозованих одиниць (інколи його називають методом нарахованої виплати, розподіленої пропорційно на період надання послуг, або методом “виплати/кількість років надання послуг”) розглядає кожен період надання послуг як такий, що веде до виникнення права на додаткову одиницю виплати (див. пункти 70–74), та оцінює кожен одиницю окремо з метою формування остаточного зобов'язання (див. пункти 75–98).

Ілюстративний приклад до пункту 68					
Одноразова виплата підлягає сплаті після закінчення надання послуг і дорівнює 1 відсоткові кінцевої заробітної плати за кожен рік надання послуг. Заробітна плата за рік 1 складає 10 000 ВО, і припускається, що вона зростатиме на 7 відсотків (складний відсоток) кожного року. Використана ставка дисконту становить 10 відсотків на рік. Наступна таблиця показує, як формується зобов'язання щодо працівника, який, як очікується, звільниться наприкінці року 5, припускаючи, що не відбудеться жодних змін в актуарних припущеннях. Для спрощення в цьому прикладі зігноровано додаткове коригування, необхідне для відображення ймовірності того, що цей працівник може залишити суб'єкт господарювання раніше або пізніше вказаної дати.					
<i>Рік</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
	<i>ВО</i>	<i>ВО</i>	<i>ВО</i>	<i>ВО</i>	<i>ВО</i>
<i>Виплати, що їх розподіляють на:</i>					
<i>– попередні роки</i>	<i>0</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>
<i>– поточний рік (1% остаточної заробітної плати)</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>
<i>– поточний та попередні роки</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>	<i>655</i>
<i>Зобов'язання на початок періоду</i>	<i>–</i>	<i>89</i>	<i>196</i>	<i>324</i>	<i>476</i>
<i>Ставка відсотка 10%</i>	<i>–</i>	<i>9</i>	<i>20</i>	<i>33</i>	<i>48</i>
<i>Вартість поточних послуг</i>	<i>89</i>	<i>98</i>	<i>108</i>	<i>119</i>	<i>131</i>
<i>Зобов'язання на кінець періоду</i>	<i>89</i>	<i>196</i>	<i>324</i>	<i>476</i>	<i>655</i>
<i>Примітки:</i>					

Ілюстративний приклад до пункту 68

1. *Зобов'язання на початок періоду є теперішньою вартістю виплат, що їх розподіляють на попередні роки.*
2. *Вартість поточних послуг є теперішньою вартістю виплат, що їх розподіляють на поточний рік.*
3. *Зобов'язання на кінець періоду є теперішньою вартістю виплат, що їх розподіляють на поточний та попередні роки.*

- 69 Суб'єкт господарювання дисконтує повну суму зобов'язання з виплат після закінчення трудової діяльності, навіть якщо очікується, що розрахунок за частиною зобов'язання здійснений протягом дванадцяти місяців після звітного періоду.

Віднесення виплат до періодів надання послуг

- 70 Визначаючи теперішню вартість своїх зобов'язань за визначеними виплатами та відповідну вартість поточних послуг, а також (якщо це доречно) вартість раніше наданих послуг, суб'єктові господарювання слід відносити виплати до періодів надання послуг згідно з формулою надання виплат за програмою. Проте, якщо надання послуг працівником у наступні роки призведе до значно вищого рівня виплат, аніж у попередні роки, суб'єктові господарювання слід відносити виплати на прямолінійній основі:

- а) з дати, коли послуги працівника вперше спричиняють здійснення виплат згідно з програмою (незалежно від того, чи впливає на розмір виплат подальше надання послуг);
- б) до дати, коли подальше надання послуг працівником не приведе до значної суми майбутніх виплат згідно з програмою, крім випадків підвищення заробітної плати в майбутньому.

- 71 За методом нарахування прогнозованих одиниць суб'єкт господарювання має відносити виплати до поточного періоду (з метою визначення вартості поточних послуг) та до поточного і попередніх періодів (з метою визначення теперішньої вартості зобов'язань за визначеними виплатами). Суб'єкт господарювання відносить виплати до періодів, коли виникає зобов'язання надавати виплати після закінчення трудової діяльності. Таке зобов'язання виникає під час надання працівником послуг в обмін на виплати після закінчення трудової діяльності, що їх суб'єкт господарювання очікує сплатити в майбутніх звітних періодах. Актуарні методи дозволяють суб'єктові господарювання оцінювати таке зобов'язання з достовірністю, достатньою для обґрунтування визнання зобов'язання.

Ілюстративні приклади до пункту 71

1. Програма з визначеними виплатами передбачає одноразову виплату сумою 100 ВО, яка підлягає сплаті при виході на пенсію за кожен рік надання послуг.
Виплата сумою 100 ВО відноситься до кожного року. Вартість поточних послуг є теперішньою вартістю суми 100 ВО. Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою є теперішньою вартістю суми 100 ВО, помноженою на кількість років надання послуг до кінця звітного періоду.
Якщо виплата підлягає сплаті відразу після того, як працівник залишає суб'єкт господарювання, вартість поточних послуг та теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою відображають дату, коли працівник, як очікується, звільниться. Тобто завдяки впливу дисконтування вони є меншими, ніж суми, які були б визначені, якби працівник звільнився на кінець звітного періоду.
2. Програма передбачає місячну пенсію у розмірі 0,2 відсотка від суми кінцевої заробітної плати за кожен рік надання послуг. Пенсія підлягає сплаті після досягнення працівником віку 65 років.
Виплата, що дорівнює теперішній вартості (на очікувану дату виходу на пенсію)

Ілюстративні приклади до пункту 71

щомісячної пенсії у розмірі 0,2 відсотка оціненої остаточної заробітної плати, яка підлягає сплаті, починаючи з очікуваної дати виходу на пенсію до очікуваної дати смерті, відноситься до кожного року надання послуг. Вартість поточних послуг є теперішньою вартістю цієї виплати. Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою є теперішньою вартістю виплат щомісячної пенсії у розмірі 0,2 відсотка остаточної заробітної плати, помноженою на кількість років надання послуг до кінця звітнього періоду. Вартість поточних послуг і теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою дисконтуються, оскільки виплати пенсій починаються після 65 років.

- 72 Надання працівником послуг спричиняє виникнення зобов'язання за програмою з визначеними виплатами, навіть якщо виплати залежать від майбутньої трудової діяльності працівника (іншими словами, вони не гарантовані). Надання послуг працівником до дати гарантії спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання, оскільки в кінці кожного наступного звітнього періоду зменшується сума майбутніх послуг, що їх працівник має надати до того, як він отримає право на виплати. Оцінюючи своє зобов'язання за визначеними виплатами, суб'єкт господарювання розглядає ймовірність того, що деякі працівники можуть не відповідати вимогам щодо гарантування пенсій. Так само, хоча деякі виплати після закінчення трудової діяльності (наприклад, виплати на медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності) підлягають сплаті лише якщо відбувається певна визначена подія тоді, коли працівник уже не працює, зобов'язання виникає під час того, як працівник надає послуги, що дадуть йому право на отримання виплат за умови, якщо певна визначена подія відбудеться. Ймовірність того, що певна визначена подія відбудеться, впливає на оцінку зобов'язання, але не встановлює самий факт існування зобов'язання.

Ілюстративні приклади до пункту 72

1. Згідно з програмою здійснюється виплата сумою 100 ВО за кожен рік надання послуг. Виплати стають гарантованими після десяти років надання послуг.
Виплата сумою 100 ВО відноситься до кожного року. У кожному з перших десяти років вартість поточних послуг та теперішня вартість зобов'язання відображають ймовірність того, що працівник може не надавати послуги протягом повних десяти років.
2. Згідно з програмою здійснюється виплата сумою 100 ВО за кожен рік надання послуг, виключаючи надання послуг до 25-річного віку. Виплати стають гарантованими негайно.
Виплати не відносяться до періоду надання послуг до 25-річного віку, оскільки надання послуг до цієї дати не приводить до виплат (умовних або безумовних). Виплати сумою 100 відносяться до кожного наступного року.

- 73 Зобов'язання збільшується до дати, коли подальше надання послуг працівником не приведе до будь-якої суттєвої суми подальших виплат. Отже, усі виплати відносяться до періодів, що закінчуються на цю дату або раніше. Виплати відносяться до кожного окремого облікового періоду згідно з формулою виплат програми. Проте, якщо надання послуг працівником у подальші роки приведе до значно вищого рівня виплат, ніж у попередні роки, суб'єкт господарювання відносить виплати на прямолінійній основі до дати, коли подальше надання послуг працівником більше не буде приводити до значних сум подальших виплат. Це відбувається тому, що надання послуг працівником протягом усього періоду в будь-якому випадку приведе до виплат на такому підвищеному рівні.

Ілюстративні приклади до пункту 73

1. Згідно з програмою здійснюється одноразова виплата сумою 1000 ВО, яка стає гарантованою після десяти років надання послуг. Програма не передбачає здійснення подальших виплат за подальше надання послуг.
Виплату сумою 100 ВО (1000 ВО поділити на десять) відносять до кожного з перших десяти років.
В кожному з перших десяти років вартість поточних послуг відображає ймовірність того,

Ілюстративні приклади до пункту 73

що працівник може не надавати послуги протягом повних десяти років. Цю виплату до наступних років не відносять.

2. Згідно з програмою здійснюється одноразова виплата сумою 2000 ВО всім працівникам, які у віці 55 років продовжують працювати після 20 років надання послуг, або тим, які у віці 65 років продовжують працювати, – незалежно від стажу.

Для тих працівників, які починають працювати до досягнення 35-річного віку, виплати за послуги, згідно з програмою, вперше здійснюються після досягнення ними віку 35 років (працівник може звільнитися у віці 30 років та повернутися до суб'єкта господарювання у віці 33 років, що не матиме жодного впливу на суму чи на час отримання виплат). Такі виплати залежать від подальшого надання послуг. Надання послуг після 55-річного віку також не приводить до суттєвої суми подальших виплат. Для таких працівників суб'єкт господарювання відносить виплату сумою 100 ВО (2000 ВО поділити на двадцять) до кожного року, починаючи від 35-річного до 55-річного віку.

Для тих працівників, які починають працювати у віці від 35 до 45 років, надання послуг протягом більше ніж 20 років не приведе до суттєвої суми подальших виплат. Для таких працівників суб'єкт господарювання відносить виплату сумою 100 (2000 поділити на двадцять) до кожного з перших двадцяти років.

Для працівника, який починає працювати у віці 55 років, надання послуг протягом більше ніж 10 років не приведе до суттєвої суми подальших виплат. Для такого працівника суб'єкт господарювання відносить виплату сумою 200 ВО (2000 ВО поділити на десять) до кожного з перших десяти років.

Для всіх працівників вартість поточних послуг та теперішня вартість зобов'язання відображає ймовірність того, що працівник може не надавати послуги протягом повного необхідного строку.

3. Згідно з програмою виплат працівникам на медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності, відшкодовується 40 відсотків витрат працівника на медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності, якщо працівник звільняється після більше десяти і менше двадцяти років надання послуг, та 50 відсотків таких витрат, якщо працівник звільняється після двадцяти або більше років надання послуг.

Згідно з формулою виплат програми суб'єкт господарювання відносить 4 відсотки теперішньої вартості очікуваних витрат на медичне обслуговування (40 відсотків поділити на десять) до кожного з перших десяти років та 1 відсоток (10 відсотків поділити на десять) до кожного з других десяти років. Вартість поточних послуг кожного року відображає ймовірність того, що працівник може не надавати послуги протягом повного необхідного строку, щоб заробити частину виплат або всі виплати. Для працівників, які, як очікується, звільняться протягом 10-річного строку, віднесення виплат не здійснюється.

4. Згідно з програмою виплат працівникам на медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності відшкодовується 10 відсотків витрат працівника на медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності, якщо працівник звільняється після більше десяти і менше двадцяти років надання послуг, та 50 відсотків таких витрат, якщо працівник звільняється після двадцяти або більше років надання послуг.

Надання послуг у подальші роки приведе до значно вищого рівня виплат, ніж у попередні роки. Отже, для працівників, які, як очікується, звільняться після двадцяти або більше років, суб'єкт господарювання відносить виплати на прямолінійній основі згідно з пунктом 71. Надання послуг протягом більше двадцяти років не приведе до суттєвого підвищення суми подальших виплат. Отже, виплата, віднесена до кожного з перших двадцяти років, дорівнює 2,5 відсоткам теперішньої вартості очікуваних витрат на медичне обслуговування (50 відсотків поділити на двадцять).

Для працівників, які, як очікується, звільняться між 10 та 20 роками, виплати, віднесені до кожного з перших десяти років, дорівнюють 1 відсотку теперішньої вартості очікуваних витрат на медичне обслуговування.

Ілюстративні приклади до пункту 73

Для таких працівників виплати не відносяться до періоду надання послуг від закінчення десятого року та прогнозованою датою звільнення.

Для працівників, які, як очікується, звільняться протягом десяти років, віднесення виплат не здійснюється.

- 74 Якщо сума виплат є постійною пропорційною часткою кінцевої заробітної плати за кожний рік надання послуг, то майбутні збільшення заробітної плати впливатимуть на суму, необхідну для розрахунку за наявним зобов'язанням за послуги до кінця звітної періоду, але не створюватимуть додаткового зобов'язання. Отже:
- згідно з пунктом 70б), збільшення заробітної плати не приводить до подальших виплат, навіть якщо сума виплат залежить від остаточної заробітної плати; та
 - сума виплат, віднесена до кожного періоду, є постійною пропорційною часткою заробітної плати, від якої залежать ці виплати.

Ілюстративний приклад до пункту 74

Працівники отримують право на виплати у розмірі 3 відсотків від кінцевої заробітної плати за кожний рік надання послуг до досягнення 55-річного віку.

Виплати у розмірі 3 відсотків від попередньо оціненої кінцевої заробітної плати відносяться до кожного року надання послуг до досягнення 55-річного віку. Згідно з програмою після цієї дати подальше надання послуг працівником не призведе до значної суми подальших виплат. Після досягнення цього віку віднесення виплати до послуг не здійснюється.

Актuarні припущення

75 Актuarні припущення повинні бути неупередженими та взаємно сумісними.

- 76 Актuarні припущення є найкращими оцінками суб'єкта господарювання тих змінних, які визначатимуть остаточні витрати на забезпечення виплат після закінчення трудової діяльності. Актuarні припущення охоплюють:
- демографічні припущення щодо майбутніх характеристик теперішніх та колишніх працівників (та їхніх утриманців), які мають право на отримання виплат. Демографічні припущення розглядають такі питання:
 - смертність (див. пункти 81 та 82);
 - показники плинності кадрів, непрацездатності та передчасного виходу на пенсію;
 - пропорційна частка учасників програми, які мають утриманців з правом на отримання виплат;
 - пропорційна частка учасників програми, які оберуть кожен з можливих варіантів виплат, передбачених умовами програми; та
 - кількість заявок за програмами медичного обслуговування;
 - фінансові припущення, які розглядають такі статті:
 - ставка дисконту (див. пункти 83–86);
 - рівні виплат за виключенням будь-яких витрат на виплати, які мають бути здійснені працівниками, та майбутня заробітна плата (див. пункти 87–95);
 - у разі виплат на медичне обслуговування – майбутні витрати на медичне обслуговування, включаючи витрати на обробку заявок (тобто витрати, які будуть понесені у процесі проходження та вирішення заявок, в тому числі оплата юридичних послуг та послуг фахівця з перерахунку виплат) (див. пункти 96–98); та
 - податки, які мають бути сплачені програмою за внесками, пов'язаними з послугою до звітної дати, або за виплатами внаслідок надання такої послуги.

- 77 Актуарні припущення є неупередженими, якщо вони не є ні необачними, ні надмірно консервативними.
- 78 Актуарні припущення є взаємно сумісними, якщо вони відображають економічні взаємовідносини між такими чинниками, як інфляція, зростання ставок заробітної плати та ставки дисконту. Наприклад, усі припущення, які залежать від конкретного рівня інфляції (такі як припущення щодо ставки відсотка та збільшення заробітної плати і виплат) у будь-який окремо взятий період у майбутньому, припускають однаковий рівень інфляції в цей період.
- 79 Суб'єкт господарювання визначає ставку дисконту та інші фінансові припущення в номінальному (встановленому) вираженні, якщо оцінка в реальному (скоригованому на інфляцію) вираженні не є достовірнішою, наприклад, за умов гіперінфляції економіки (див. МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції") або якщо виплати залежать від індексації та існує достатньо розвинений ринок індексованих облігацій у тій самій валюті та з такими самими строками розрахунку.
- 80 **Фінансові припущення мають базуватися на ринкових прогнозах (на кінець звітного періоду) за період, протягом якого має бути здійснений розрахунок за зобов'язаннями.**

Актуарні припущення: смертність

- 81 Суб'єкт господарювання має визначити свої припущення щодо смертності, посилаючись на свою найкращу оцінку смертності учасників програми як протягом трудової діяльності, так і після її завершення.
- 82 Щоб оцінити остаточну вартість виплати, суб'єкт господарювання бере до уваги очікувані зміни смертності, наприклад, змінюючи стандартні таблиці смертності з урахуванням удосконалених оцінок смертності.

Актуарні припущення: ставка дисконту

- 83 Ставку, яку використовують для дисконтування зобов'язань за виплатами після закінчення трудової діяльності (як фінансованих, так і нефінансованих), слід визначати за допомогою ринкової прибутковості (на кінець звітного періоду) корпоративних облігацій високої якості. Для валют, для яких немає розвинутого ринку корпоративних облігацій високої якості, використовують ринкову прибутковість (на кінець звітного періоду) державних облігацій, які повинні бути виражені у цій валюті. Валюта та строки погашення корпоративних або державних облігацій повинні відповідати валюті та прогнозованому строку погашення зобов'язань за виплатами після закінчення трудової діяльності.
- 84 Актуарним припущенням, яке має суттєве значення, є ставка дисконту. Ставка дисконту відображає вартість грошей у часі, а не актуарний чи інвестиційний ризик. Крім того, ставка дисконту не відображає властивий конкретному суб'єктові господарювання кредитний ризик, який несуть кредитори суб'єкта господарювання, вона не відображає також ризик того, що майбутній досвід може відрізнятись від актуарних припущень.
- 85 Ставка дисконту відображає прогнозований час здійснення виплат. На практиці суб'єкт господарювання часто досягає цього шляхом застосування єдиної середньозваженої ставки дисконту, яка відображає прогнозований час, суму виплат та валюту, в якій виплати підлягають сплаті.
- 86 У деяких випадках може не існувати розвинутого ринку облігацій з достатньо тривалим строком погашення, який би відповідав прогнозованому строку погашення всіх виплат. У таких випадках суб'єкт господарювання використовує поточні ринкові ставки з відповідним строком для дисконтування платежів з меншим строком погашення та оцінює ставку дисконту для платежів з тривалішим строком погашення шляхом екстраполяції поточних ринкових ставок за кривою прибутковості. Малоімовірно, що загальна теперішня вартість зобов'язання за визначеними виплатами буде особливо чутливою до ставки дисконту, застосованої до частки виплат, що підлягають сплаті після остаточного строку погашення наявних корпоративних чи державних облігацій.

Актуарні припущення: заробітна плата, виплати та витрати на медичне обслуговування

- 87 Суб'єкт господарювання оцінює свої зобов'язання за визначеною виплатою на основі, яка відображає таке:
- а) виплати, встановлені за умовами програми (або такі, що впливають з будь-яких конструктивних зобов'язань, які виходять за межі цих умов) на кінець звітної періоду;
 - б) будь-які попередньо оцінені збільшення заробітної плати у майбутньому, що впливають на виплати, які мають бути виплачені;
 - в) вплив будь-якого обмеження участі працедавця у вартості майбутніх виплат;
 - г) внески працівників або третіх сторін, що зменшують остаточну вартість для суб'єкта господарювання таких виплат; та
 - г) попередньо оцінені майбутні зміни рівня будь-яких державних виплат, що впливають на виплати, які підлягають сплаті згідно з програмою з визначеними виплатами, якщо і тільки якщо:
 - і) ці зміни були введені в дію до кінця звітної періоду; або
 - іі) дані минулих періодів або інші достовірні свідчення вказують на те, що ці державні виплати зміняться яким-небудь передбаченим чином, наприклад, відповідно до майбутніх змін загального рівня цін або загального рівня заробітної плати.
- 88 Актуарні припущення відображають майбутні зміни виплат, викладені в офіційних умовах програми (або у конструктивному зобов'язанні, яке виходить за межі цих умов) наприкінці звітної періоду. Це відбувається, наприклад, у таких випадках:
- а) у суб'єкта господарювання є минулий досвід збільшення виплат (наприклад, для зменшення впливу інфляції) і ніщо не вказує на те, що така практика зміниться в майбутньому,
 - б) суб'єкт господарювання зобов'язаний або згідно з офіційними умовами програми (чи конструктивним зобов'язанням, яке виходить за межі офіційних умов програми), або згідно з чинним законодавством використовувати будь-який надлишок коштів у програмі для виплат учасникам програми (див. пункт 108в)); або
 - в) виплати змінюються у відповідь на зміну цільового показника діяльності або іншого критерію. Наприклад, умови програми можуть стверджувати, що будуть виплачені зменшені виплати або що вимагатимуться додаткові внески працівників, якщо активів програми буде недостатньо. Оцінка цього зобов'язання відображає найкращу оцінку впливу цільового показника діяльності або іншого критерію.
- 89 Актуарні припущення не відображають майбутніх змін виплат, не встановлених офіційними умовами програми (або конструктивними зобов'язаннями) на кінець звітної періоду. Такі зміни впливатимуть на:
- а) вартість раніше наданих послуг – тією мірою, якою вони змінюють виплати за надання послуг до зміни; та
 - б) вартість поточних послуг за періоди після зміни – тією мірою, якою вони змінюють виплати за надання послуг після зміни.
- 90 Попередні оцінки майбутніх підвищень заробітної плати враховують інфляцію, трудовий стаж, службове просування та інші доречні чинники, такі як пропозиція і попит на ринку праці.
- 91 Деякі програми з визначеними виплатами обмежують внески, сплата яких вимагається від суб'єкта господарювання. Остаточна вартість виплат враховує вплив обмеження на внески. Вплив обмеження на внески визначається за коротшим з таких двох строків:
- а) попередня оцінка строку існування суб'єкта господарювання; та
 - б) попередня оцінка строку існування програми.
- 92 Деякі програми з визначеними виплатами вимагають від працівників або третіх сторін робити внески у вартість програми. Внески працівників зменшують вартість виплат для суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання аналізує, чи зменшують внески третьої сторони вартість виплат для суб'єкта господарювання, чи вони є правом на відшкодування, як описано в пункті 116. Внески працівників чи третіх сторін є або передбаченими в офіційних умовах програми (чи такими, що виникають внаслідок конструктивного зобов'язання, яке виходить за межі цих умов), або дискреційними.

Дискреційні внески працівників або третіх сторін зменшують вартість послуги після сплати цих внесків до програми.

- 93 Внески працівників або третіх сторін, передбачені офіційними умовами програми, або зменшують вартість послуги (якщо вони пов'язані з послугою), або впливають на переоцінки чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою (якщо вони не пов'язані з послугою). Прикладом внесків, не пов'язаних з послугою, є внески, необхідні для зменшення дефіциту, що виникає внаслідок збитків за активами програми або внаслідок актуарних збитків. Якщо внески працівників або третіх сторін пов'язані з послугою, то ці внески зменшують вартість послуги таким чином:
- а) якщо сума внесків залежить від кількості років надання послуги, то суб'єкт господарювання відносить ці внески до періодів надання послуги, користуючись тим самим методом віднесення, якого вимагає пункт 70 щодо валових виплат (тобто користуючись формулою внесків програми або на прямолінійній основі); або
 - б) якщо сума внесків не залежить від кількості років надання послуги, то суб'єктові господарювання дозволяється визнавати такі внески як зменшення вартості послуги у періоді, у якому відповідну послугу надано. Прикладами внесків, які є незалежними від кількості років надання послуги є внески, що становлять фіксований відсоток від заробітної плати працівника, фіксовану суму протягом усього періоду надання послуги або суму, що залежить від віку працівника.

Пункт А1 надає відповідне керівництво до застосування.

- 94 Для внесків працівників або третіх сторін, що відносяться до періодів надання послуги, відповідно до пункту 93(а), наслідком змін таких внесків є :

- а) вартість поточних або раніше наданих послуг (якщо такі зміни не передбачені офіційними умовами програми і не виникають внаслідок конструктивного зобов'язання); або
- б) актуарні прибутки або збитки (якщо такі зміни передбачені офіційними умовами програми або виникають внаслідок конструктивного зобов'язання).

- 95 Деякі види виплат після закінчення трудової діяльності пов'язані з такими змінними, як рівень державних пенсій або державних виплат на медичне обслуговування. Оцінка таких виплат відображає найкращу попередню оцінку таких змінних, які базуються на даних минулого досвіду та інших достовірних свідченнях.

- 96 **У припущеннях щодо витрат на медичне обслуговування слід урахувати прогнозовані майбутні зміни вартості медичних послуг, зумовлені як інфляцією, так і конкретними змінами витрат на медичне обслуговування.**

- 97 Оцінка виплат на медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності вимагає припущень щодо рівня та частоти майбутніх заявок на медичне обслуговування і витрат на виконання цих заявок. Суб'єкт господарювання попередньо оцінює майбутні витрати на медичне обслуговування на основі даних власного минулого досвіду, доповнених, у разі потреби, даними, взятими з минулого досвіду інших суб'єктів господарювання, страхових компаній, медичних закладів та інших джерел. Попередні оцінки щодо майбутніх витрат на медичне обслуговування враховують вплив технологічних досягнень, зміни схем використання і надання медичних послуг та зміни стану здоров'я учасників програми.

- 98 Рівень і частота заявок особливо залежать від віку, стану здоров'я та статі працівників (та їхніх утриманців) і можуть залежати від інших чинників, зокрема географічного розташування. Отже, дані минулого досвіду коригуються тією мірою, якою демографічний склад населення відрізняється від демографічного складу населення, використаного як основа для цих даних. Вони також коригуються, якщо є достовірне свідчення того, що історичні тенденції не продовжуватимуться.

Вартість раніше наданих послуг і прибутки та збитки від розрахунку

- 99 При визначенні вартості раніше наданих послуг або прибутку чи збитку від розрахунку, суб'єкт господарювання переоцінює чисте зобов'язання (актив) за визначеною виплатою, користуючись поточною справедливою вартістю активів програми та поточними актуарними

припущеннями (включаючи поточні ринкові ставки відсотка та інші поточні ринкові ціни), що відображають:

- а) виплати, які пропонуються за програмою, та активи програми до зміни програми, скорочення або розрахунку; та
 - б) виплати, які пропонуються за програмою, та активи програми після зміни програми, скорочення або розрахунку.
- 100 Суб'єктові господарювання не потрібно розрізняти вартість раніше наданих послуг, що виникає внаслідок зміни програми, вартість раніше наданих послуг, що виникає внаслідок скорочення, та прибуток або збиток від розрахунку, якщо ці операції відбуваються разом. У деяких випадках зміна програми відбувається до розрахунку, наприклад, коли суб'єкт господарювання змінює виплати за програмою, а розрахунок за зміненими виплатами здійснює пізніше. В таких випадках суб'єкт господарювання спершу визнає вартість раніше наданих послуг, а потім – будь-який прибуток чи збиток від розрахунку.
- 101 Розрахунок відбувається разом зі зміною програми та скороченням, якщо дія програми припиняється, внаслідок чого здійснюється розрахунок за зобов'язанням і програма припиняє існування. Проте припинення дії програми не є розрахунком, якщо цю програму замінюють новою програмою, яка пропонує виплати, що по суті є такими самими.
- 101A Якщо відбувається зміна програми, скорочення або розрахунок, суб'єктові господарювання слід визнавати та оцінювати будь-яку вартість раніше наданих послуг або прибуток чи збиток від розрахунку відповідно до пунктів 99–101 та пунктів 102–112. Діючи таким чином, суб'єктові господарювання не слід враховувати вплив «верхньої межі» активу. У такому разі суб'єктові господарювання слід визначити вплив «верхньої межі» активу після зміни програми, скорочення або розрахунку та визнати будь-яку зміну такого впливу відповідно до пункту 57г).

Вартість раніше наданих послуг

- 102 Вартість раніше наданих послуг – це зміна теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, спричинена зміною програми або скороченням.
- 103 Суб'єкт господарювання визнає вартість раніше наданих послуг як витрати на більш ранню з таких дат:
- а) коли відбувається зміна програми або скорочення; та
 - б) коли суб'єкт господарювання визнає пов'язані з цим витрати на реструктуризацію (див. МСБО 37) або виплати при звільненні (див. пункт 165).
- 104 Зміна програми відбувається тоді, коли суб'єкт господарювання запроваджує програму з визначеними виплатами чи виходить з неї або змінює розмір виплат, які підлягають сплаті відповідно до наявної програми з визначеними виплатами.
- 105 Скорочення відбувається тоді, коли суб'єкт господарювання значно зменшує кількість працівників, охоплених програмою. Скорочення може виникнути внаслідок певної окремої події, такої як закриття заводу, припинення певного виду діяльності чи припинення або тимчасове припинення дії програми.
- 106 Вартість раніше наданих послуг може бути або додатною (коли виплати запроваджуються або змінюються таким чином, що теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою зростає), або від'ємною (коли виплати скасовуються або змінюються так, що теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою зменшується).
- 107 Коли суб'єкт господарювання зменшує виплати, що підлягають сплаті за наявною програмою з визначеними виплатами, і водночас збільшує інші виплати, що підлягають сплаті за тією ж програмою для тих самих працівників, то суб'єкт господарювання трактує цю зміну як єдину чисту зміну.
- 108 Вартість раніше наданих послуг не включає:
- а) вплив різниць між фактичним збільшенням заробітної плати та тим, що попередньо припускалося, на зобов'язання щодо здійснення виплат за надання послуг у попередні роки

(вартості раніше наданих послуг не існує, оскільки актуарні припущення передбачають прогнозовані розміри заробітної плати);

- б) занижену та завищену оцінку збільшення дискреційних пенсій у випадку, якщо суб'єкт господарювання має конструктивні зобов'язання щодо надання таких підвищень (вартості раніше наданих послуг не існує, оскільки актуарні припущення передбачають такі підвищення);
- в) попередні оцінки підвищення виплат, які є наслідком актуарних прибутків або прибутків від активів програми, що були визнані у фінансовій звітності, і якщо суб'єкт господарювання зобов'язаний, або згідно з офіційними умовами програми (чи конструктивним зобов'язанням, яке виходить за межі цих умов), або згідно з діючим законодавством, використовувати будь-який надлишок коштів програми для виплат учасникам програми, навіть якщо збільшення виплат ще не було офіційно призначене (вартості раніше наданих послуг немає, оскільки отримане в результаті збільшення зобов'язання є актуарним збитком, див. пункт 88); та
- г) збільшення гарантованих виплат (тобто виплат, які не залежать від продовження трудової діяльності у майбутньому, див. пункт 72), якщо, за відсутності нових або підвищених виплат, працівники відповідають вимогам щодо гарантування виплат (вартості раніше наданих послуг не існує, оскільки суб'єкт визнав оцінені витрати на виплати як вартість поточних послуг під час надання послуг).

Прибутки та збитки від розрахунку

109 Прибутки або збитки від розрахунку – це різниця між:

- а) теперішньою вартістю зобов'язання за визначеною виплатою, за яким здійснюється розрахунок, визначеною на дату розрахунку; та
- б) ціною розрахунку, включаючи будь-які активи програми, що передаються, а також будь-які платежі, здійснені безпосередньо суб'єктом господарювання у зв'язку з розрахунком.

110 Суб'єкт господарювання визнає прибуток або збиток від розрахунку за програмою з визначеними виплатами, коли відбувається такий розрахунок.

111 Розрахунок відбувається тоді, коли суб'єкт господарювання здійснює операцію, яка скасовує всі подальші юридичні чи конструктивні зобов'язання щодо частини або повного обсягу виплат, наданих згідно з програмою з визначеними виплатами (окрім здійснення виплат працівникам або від їхнього імені відповідно до умов програми та включених в актуарні припущення). Наприклад, одноразова передача значних зобов'язань працедавця за програмою страховій компанії шляхом придбання страхового полісу є розрахунком; а одноразова сплата грошовими коштами учасникам програми згідно з умовами програми в обмін на їхні права на отримання визначених виплат після закінчення трудової діяльності не є розрахунком.

112 У деяких випадках суб'єкт господарювання купує страховий поліс для фінансування деяких або всіх виплат працівникам, пов'язаних із наданням послуг працівником у поточному та попередньому періодах. Придбання такого полісу не є розрахунком, якщо за суб'єктом господарювання залишається юридичне або конструктивне зобов'язання (див. пункт 46) щодо сплати подальших сум, якщо страховик не сплачує працівникам виплати, визначені у страховому полісі. В пунктах 116–119 ідеться про визнання та оцінку прав на відшкодування згідно із страховими полісами, які не є активами програми.

Визнання та оцінка: активи програми

Справедлива вартість активів програми

113 При визначенні дефіциту або надлишку справедлива вартість будь-яких активів програми віднімається від теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою.

114 Активи програми не включають несплачені внески, які підлягають сплаті до фонду суб'єктом господарювання, що звітує, а також будь-які фінансові інструменти без права передачі, випущені суб'єктом господарювання та утримувані фондом. Активи програми зменшують на будь-які зобов'язання фонду, які не пов'язані з виплатами працівникам, наприклад, на торговельну та іншу кредиторську заборгованість та зобов'язання за похідними фінансовими інструментами.

- 115 Якщо до складу активів програми входять кваліфіковані страхові поліси, які точно відповідають сумі та часу деяких або всіх виплат, що підлягають сплаті за програмою, то справедлива вартість цих страхових полісів вважається теперішньою вартістю пов'язаних з ними зобов'язань залежно (і підлягає будь-якому зменшенню, потрібне обхідному у випадку, якщо суми, що підлягають отриманню за страховими полісами, не покриваються повністю).

Відшкодування

- 116 Тоді і тільки тоді, коли фактично визначено, що інша сторона відшкодує деякі або всі видатки, необхідні для погашення зобов'язання за визначеною виплатою, суб'єктові господарювання слід:
- а) визнавати свої права на відшкодування як окремий актив. Суб'єкт господарювання повинен оцінити такий актив за справедливою вартістю;
 - б) виявити та визнати зміни справедливої вартості свого права на відшкодування так само, як і зміни справедливої вартості активів програми (див. пункти 124 та 125). Компоненти вартості визначеної виплати, визнані відповідно до пункту 120, можуть бути визнані з вирахуванням сум, пов'язаних зі змінами у балансовій вартості права на відшкодування.
- 117 Іноді суб'єкт господарювання може розраховувати на іншу сторону (наприклад, на страховика) щодо сплати частини або всіх видатків, необхідних для погашення зобов'язання за визначеною виплатою. Кваліфіковані страхові поліси, як зазначено в пункті 8, є активами програми. Суб'єкт господарювання обліковує кваліфіковані страхові поліси таким самим чином, як і всі інші активи програми, і пункт 116 не застосовується (див. пункти 46–49 та 115).
- 118 Якщо страховий поліс, утримуваний суб'єктом господарювання, не є кваліфікованим страховим полісом, то такий страховий поліс не є активом програми. Пункт 116 стосується таких випадків: суб'єкт господарювання визнає своє право на відшкодування згідно зі страховим полісом як окремий актив, а не як вирахування при визначенні дефіциту чи надлишку за визначеною виплатою. Пункт 140 б) вимагає від суб'єкта господарювання розкривати стислий опис зв'язку між правом на відшкодування та пов'язаним з ним зобов'язанням.
- 119 Якщо право на відшкодування виникає за страховим полісом, який точно відповідає сумі та часу деяких або всіх виплат, що підлягають сплаті за програмою з визначеними виплатами, то справедлива вартість права на відшкодування вважається теперішньою вартістю пов'язаного з ним зобов'язання (і підлягає будь-якому зменшенню, необхідному у випадку, якщо відшкодування не покривається повністю).

Компоненти вартості визначеної виплати

- 120 Суб'єкт господарювання має визнавати компоненти вартості визначеної виплати, окрім випадків, коли інший МСФЗ вимагає або дозволяє включати їх у вартість активу, як вказано далі:
- а) вартість послуги (див. пункти 66–112) у прибутку або збитку;
 - б) чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою (див. пункти 123–126) у прибутку або збитку; та
 - в) переоцінки чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою (див. пункти 127–130) в іншому сукупному доході.
- 121 Інші МСФЗ вимагають включення вартості деяких виплат працівникам у вартість активів, таких як запаси та основні засоби (див. МСБО 2 та МСБО 16). Вартість будь-яких виплат після завершення трудової діяльності, включена у вартість таких активів, включає відповідну частку компонентів, перелічених в пункті 120.
- 122 Переоцінка чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою, визнана в іншому сукупному доході, не може бути перекласифікована у прибуток або збиток у подальшому періоді. Проте суб'єкт господарювання може перемістити такі суми, визнані в іншому сукупному доході, у межах власного капіталу.

Вартість поточних послуг

122A Суб'єкт господарювання визначає вартість поточних послуг, використовуючи актуарні припущення, визначені на початок річного звітної періоду. Проте, якщо суб'єкт господарювання переоцінює чисте зобов'язання (актив) за визначеною виплатою відповідно до пункту 99, він визначає вартість поточних послуг для решти річного звітної періоду після зміни програми, скорочення або розрахунку з використанням актуарних припущень, використаних для переоцінки чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою відповідно до пункту 99 б).

Чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою

123 Суб'єкт господарювання визначає чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою шляхом множення чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою на ставку дисконту, вказану в пункті 83.

123A Для визначення чистого відсотка відповідно до пункту 123 суб'єкт господарювання використовує чисте зобов'язання (актив) за визначеною виплатою та ставку дисконту, визначені на початок річного звітної періоду. Проте, якщо суб'єкт господарювання переоцінює чисте зобов'язання (актив) за визначеною виплатою відповідно до пункту 99, він визначає чистий відсоток для решти річного звітної періоду після зміни програми, скорочення або розрахунку з використанням:

- а) чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою відповідно до пункту 99 б); та
- б) ставки дисконту, використаної для переоцінки чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою відповідно до пункту 99 б).

124 Чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою можна розглядати як такий, що складається з процентного доходу за активами програми, витратів за процентами за зобов'язанням за визначеною виплатою та процентів від впливу "верхньої межі" активу, про яку йшлося в пункті 64.

125 Процентний дохід від активів програми – це компонент прибутку від активів програми, і він визначається множенням справедливої вартості активів програми на ставку дисконту, вказану в пункті 123 А. Суб'єкт господарювання визначає справедливую вартість активів програми на початок річного звітної періоду. Проте, якщо суб'єкт переоцінює чисте зобов'язання (актив) за визначеною виплатою відповідно до пункту 99, він визначає процентний дохід для решти річного звітної періоду після зміни програми, скорочення або розрахунку з використанням активів програми, використаних для переоцінки чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою відповідно до пункту 99 б). При застосуванні пункту 125 суб'єкт господарювання також враховує будь-які зміни активів програми, утримуваних протягом цього періоду, що виникли внаслідок сплати внесків або виплат. Різниця між процентним доходом від активів програми та прибутком від активів програми включається у переоцінку чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою.

126 Проценти від впливу "верхньої межі" активу є частиною сукупної зміни впливу "верхньої межі" активу і визначається множенням впливу "верхньої межі" активу на ставку дисконту, вказану в пункті 123 А. Суб'єкт господарювання визначає вплив "верхньої межі" активу на початок річного звітної періоду. Проте, якщо суб'єкт переоцінює чисте зобов'язання (актив) за визначеною виплатою відповідно до пункту 99, він визначає проценти від впливу "верхньої межі" активу для решти річного звітної періоду після зміни програми, скорочення або розрахунку, враховуючи будь-які зміни впливу "верхньої межі" активу, визначені відповідно до пункту 101 А. Різниця між процентами від впливу "верхньої межі" активу та сукупною зміною впливу "верхньої межі" активу включається у переоцінку чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою.

Переоцінки чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою

127 Переоцінки чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою включають:

- а) актуарні прибутки та збитки (див. пункти 128 та 129);
- б) прибуток від активів програми (див. пункт 130), за винятком сум, включених у чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою (див. пункт 125); та

- в) будь-яку зміну впливу "верхньої межі" активу, за винятком сум, включених у чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою (див. пункт 126).
- 128 Актуарні прибутки та збитки виникають внаслідок збільшення або зменшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, в результаті змін в актуарних припущеннях та коригувань з урахуванням досвіду. Причинами актуарних прибутків та збитків є, наприклад:
- а) несподівано високі або низькі ставки плинності працівників, достроковий вихід на пенсію або смертність чи зростання зарплат, виплат (якщо офіційні або конструктивні умови програми передбачають інфляційне зростання виплат) чи витрати на медичне обслуговування;
 - б) вплив змін у припущеннях стосовно варіантів здійснення виплат;
 - в) вплив змін в оцінках майбутньої плинності працівників, дострокового виходу на пенсію чи смертності або зростання зарплат, виплат (якщо офіційні або конструктивні умови програми передбачають інфляційне зростання виплат) чи витрат на медичне обслуговування; та
 - г) вплив змін ставки дисконту.
- 129 Актуарні прибутки та збитки не включають зміни у теперішній вартості зобов'язання за визначеною виплатою, спричинені запровадженням, зміною, скороченням чи розрахунком за програмою з визначеними виплатами або змінами виплат, що підлягають сплаті за програмою з визначеними виплатами. Такі зміни спричиняють зміну вартості раніше наданих послуг або прибутки чи збитки від розрахунку.
- 130 Визначаючи прибуток від активів програми, суб'єкт господарювання віднімає витрати на управління активами програми та будь-який податок, який має бути сплачений самою програмою, окрім податку, включеного в актуарні припущення, використані для оцінки зобов'язання за визначеною виплатою (пункт 76). Інші адміністративні витрати не віднімаються від величини прибутку від активів програми.

Подання

Згортання

- 131 Суб'єктові господарювання слід згортати актив, пов'язаний з однією програмою, із зобов'язанням, пов'язаним з іншою програмою, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання:
- а) має юридичне право використовувати надлишок коштів однієї програми для погашення зобов'язань за іншою програмою; та
 - б) має намір або погасити зобов'язання на нетто-основі, або одночасно реалізувати надлишок коштів однієї програми і погасити свої зобов'язання за іншою програмою.
- 132 Критерії згортання аналогічні до критеріїв згортання, встановлених для фінансових інструментів у МСБО 32 "Фінансові інструменти: подання".

Розмежування на поточні / непоточні

- 133 Деякі суб'єкти господарювання розмежовують активи і зобов'язання на поточні та непоточні. Цей Стандарт не визначає, чи слід суб'єктові господарювання розмежовувати частини активів і зобов'язань, які виникають від виплат після закінчення трудової діяльності, на поточні та непоточні.

Компоненти витрат на визначені виплати

- 134 Пункт 120 вимагає від суб'єкта господарювання визнавати вартість послуги та чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) за визначеною виплатою у прибутку або збитку. Цей Стандарт не визначає, яким чином суб'єкт господарювання має подавати вартість послуг та чистий відсоток від чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою. Суб'єкт господарювання подає ці компоненти відповідно до МСБО 1.

Розкриття інформації

- 135 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка:
- а) пояснює характеристики своїх програм з визначеними виплатами та пов'язані з ними ризики (див. пункт 139);
 - б) ідентифікує та пояснює суми у своїй фінансовій звітності, що виникають внаслідок його програм з визначеними виплатами (див. пункти 140–144); та
 - в) описує, як його програми з визначеними виплатами можуть вплинути на суму, час та невизначеність майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання (див. пункти 145–147).
- 136 Для досягнення цілей, викладених у пункті 135, суб'єкт господарювання має розглянути все із вказаного далі:
- а) рівень деталізації, необхідний для виконання вимог розкриття інформації;
 - б) скільки уваги приділяти кожній з різноманітних вимог;
 - в) скільки агрегації чи дезагрегації застосовувати; та
 - г) чи потрібна користувачам фінансової звітності додаткова інформація, щоб оцінити розкриті кількісну інформацію.
- 137 Якщо розкритої інформації, наданої згідно з вимогами цього стандарту та інших МСФЗ, недостатньо для досягнення цілей, вказаних у пункті 135, суб'єкт господарювання має розкривати додаткову інформацію, необхідну для досягнення цих цілей. Наприклад, суб'єкт господарювання може подати аналіз теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, яка окреслює характер, особливості та ризики такого зобов'язання. Таке розкриття інформації може окреслювати розмежування:
- а) між сумами, що мають бути виплачені активним членам, відстроченим членам та пенсіонерам;
 - б) між гарантованими виплатами та нарахованими, але не гарантованими виплатами;
 - в) між умовними виплатами, сумами, що відносяться до майбутнього зростання зарплати, та іншими виплатами.
- 138 Суб'єкт господарювання має оцінити, чи слід деталізувати все чи деяке розкриття інформації, щоб розмежувати програми чи групи програм з істотно різними ризиками. Наприклад, суб'єкт господарювання може деталізувати розкриття інформації про програми, показуючи одну або декілька з таких рис:
- а) різне географічне розташування;
 - б) різні характеристики, такі як пенсійні програми, які прямо прив'язані до зарплати, пенсійні програми, прив'язані до кінцевої зарплати, або програми медичного забезпечення після звільнення закінчення трудової діяльності;
 - в) різні регуляторні середовища;
 - г) різні звітні сегменти;
 - г) різні механізми фінансування (наприклад, повністю нефінансовані, повністю або частково фінансовані).

Характеристики програм з визначеними виплатами та пов'язані з ними ризики

- 139 Суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про:
- а) особливості своїх програм з визначеними виплатами, в тому числі:
 - і) характер виплат, передбачених програмою (наприклад, програма з визначеними виплатами за кінцевою зарплатою або програма з гарантією на основі внесків);

- ii) опис нормативно-правового поля, у якому функціонує програма, наприклад, рівень будь-яких вимог мінімального фінансування, а також будь-який вплив нормативно-правового поля на програму, такого як "верхня межа" активу (див. пункт 64);
 - iii) опис будь-яких інших обов'язків суб'єкта господарювання щодо керівництва програмою, наприклад, обов'язків довірених осіб або членів ради програми.
- б) опис ризиків, на які через цю програму наражається суб'єкт господарювання, спрямований на будь-які незвичайні ризики, характерні для суб'єкта господарювання або для програми, а також будь-які значні концентрації ризиків. Наприклад, якщо активи програми інвестовані переважно в один клас інвестицій, наприклад, нерухомість, то через цю програму суб'єкт господарювання може наражатися на ризик концентрації ринку нерухомості;
 - в) опис будь-яких змін програми, скорочень та розрахунків.

Пояснення сум у фінансовій звітності

- 140 Суб'єкт господарювання має надавати узгодження залишку на початок періоду та залишку на кінець періоду для кожної з перелічених далі статей, якщо це можливо:
- а) чисте зобов'язання (актив) за визначеною виплатою, показуючи окремі узгодження для:
 - i) активів програми;
 - ii) теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою;
 - iii) впливу "верхньої межі" активу;
 - б) будь-які права на відшкодування. Суб'єкт господарювання має також описати взаємозв'язок між будь-яким правом на відшкодування та відповідним зобов'язанням.
- 141 Кожне узгодження, перелічене в пункті 140, повинно показувати кожну з перелічених далі статей, якщо це можливо:
- а) вартість поточної послуги;
 - б) процентний дохід або витрати;
 - в) переоцінки чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою, із зазначенням окремо:
 - i) прибутку від активів програми, за винятком сум, включених у проценти в б);
 - ii) актуарних прибутків та збитків, що виникають внаслідок змін у демографічних припущеннях (див. пункт 76а));
 - iii) актуарних прибутків та збитків, що виникають внаслідок змін у фінансових припущеннях (див. пункт 76б));
 - iv) змін впливу обмеження чистого активу за визначеною виплатою "верхньою межею" активу, за винятком сум, включених у проценти в б). Суб'єкт господарювання має також розкривати інформацію про те, як він визначив максимальну можливу економічну виплату, тобто чи мають бути такі виплати у формі відшкодувань, зменшення майбутніх внесків чи як комбінація обох форм.
 - в) вартість раніше наданих послуг, а також прибутки та збитки, що виникають внаслідок розрахунків. Як дозволяє пункт 100, вартість раніше наданих послуг, а також прибутки та збитки, що виникають внаслідок розрахунків, не обов'язково розрізняти, якщо вони відбулися разом;
 - г) вплив змін валютних курсів;
 - г) внески до програми, показуючи окремо внески працедавців і окремо – учасників програми;
 - д) платежі коштом програми, показуючи окремо суму, сплачену в рахунок будь-яких розрахунків;
 - е) впливи об'єднання бізнесу та вибуття.
- 142 Суб'єкт господарювання має розділити справедливую вартість активів програми на класи, які розмежовують характер та ризики таких активів, поділяючи кожен клас активів програми на такі, що мають ринкові ціни котирування на активному ринку (як визначено в МСФЗ 13 "Оцінка справедливої

вартості"), та такі, що таких цін не мають. Наприклад, враховуючи рівень розкриття, про який ішлося в пункті 136, суб'єкт господарювання може розмежовувати:

- а) грошові кошти та грошові еквіваленти;
 - б) інструменти власного капіталу (окремо за галузями промисловості, розміром компаній, географічним розташуванням тощо);
 - в) боргові інструменти (окремо за типом емітента, кредитною якістю, географічним розташуванням тощо);
 - г) нерухомість (окремо за географічним розташуванням тощо);
 - г) похідні фінансові інструменти (окремо за типом закладеного ризику в контракті, наприклад, відсоткові контракти, валютні контракти, контракти власного капіталу, кредитні контракти, свопи трудового стажу тощо);
 - д) інвестиційні фонди (окремо за типами фондів);
 - е) забезпечені активами цінні папери; та
 - є) структурований борг.
- 143 Суб'єкт господарювання розкриває справедливу вартість власних фінансових інструментів, які можуть бути передані та які утримуються як активи програми, а також справедливу вартість активів програми, які є нерухомістю, зайнятою суб'єктом господарювання, або іншими активами, які використовуються суб'єктом господарювання.
- 144 Суб'єкт господарювання розкриває суттєві актуарні припущення, використані для визначення теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою (див. пункт 76). Така інформація має бути розкрита в абсолютних термінах (наприклад, як абсолютний відсоток, а не просто як різниця між різними відсотками чи іншими змінними). Якщо суб'єкт господарювання подає розкриття інформації в цілому для групи програм, то він повинен надавати таке розкриття у вигляді середньозважених величин або порівняно вузьких діапазонів значень.

Сума, час та невизначеність майбутніх грошових потоків

- 145 Суб'єкт господарювання розкриває:
- а) аналіз чутливості для кожного суттєвого актуарного припущення (що розкривається згідно з пунктом 144) станом на кінець звітної періоду, який показує, як зобов'язання за визначеною виплатою зазнало би впливу змін відповідного актуарного припущення, обґрунтовано можливих на таку дату;
 - б) методи та припущення, використані при підготовці аналізу чутливості, що вимагається в пункті а), та обмеження таких методів;
 - в) зміни, порівняно з попереднім періодом, у методах та припущеннях, використаних при підготовці аналізу чутливості, та причини таких змін.
- 146 Суб'єкт господарювання розкриває опис будь-яких стратегій відповідності актив-зобов'язання, використаних програмою або суб'єктом господарювання, в тому числі використання ануїтетів та інших методів, таких як свопи трудового стажу, з метою управління ризиком.
- 147 Щоб дати уявлення про вплив програми з визначеними виплатами на майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання, суб'єкт господарювання розкриває:
- а) опис будь-яких механізмів фінансування та політики фінансування, що впливають на майбутні внески;
 - б) очікувані внески до програми на наступний річний звітний період;
 - в) інформацію про виконання зобов'язання за визначеною виплатою. Сюди входить середньозважена тривалість зобов'язання за визначеною виплатою та, можливо, інша інформація про розподіл часу здійснення виплат, така як аналіз строків здійснення виплат.

Програми за участю кількох працедавців

- 148 Якщо суб'єкт господарювання бере участь у програмі з визначеними виплатами за участю кількох працедавців, то він розкриває таку інформацію:
- а) опис механізмів фінансування, у тому числі метод, використаний для визначення ставки внесків суб'єкта господарювання та будь-які вимоги мінімального фінансування;
 - б) опис того, якою мірою суб'єкт господарювання може бути відповідальним перед програмою за інші зобов'язання суб'єкта господарювання за умовами програми за участю кількох працедавців;
 - в) опис будь-якого погодженого розподілу дефіциту або надлишку при:
 - і) згортанні програми; або
 - іі) виході суб'єкта господарювання з програми;
 - г) якщо суб'єкт господарювання обліковує програму так, ніби це програма з визначеним внеском відповідно до пункту 34, то він, додатково до інформації, що вимагається в пунктах а)–в), та замість інформації, що вимагається в пунктах 139–147, розкриває таке:
 - і) той факт, що програма є програмою з визначеними виплатами;
 - іі) причину, чому немає достатньої інформації для того, щоб суб'єкт господарювання міг обліковувати програму як програму з визначеними виплатами;
 - ііі) очікувані внески до програми у наступний річний звітний період;
 - іv) інформацію про будь-який дефіцит чи надлишок у програмі, який може вплинути на суму майбутніх внесків, у тому числі те, на підставі чого був визначений дефіцит чи надлишок, а також можливі наслідки для суб'єкта господарювання, якщо вони є;
 - v) інформацію, яка є показником рівня участі суб'єкта господарювання у програмі порівняно з іншими суб'єктами господарювання – учасниками програми. Величинами, які могли б бути таким показником, є, наприклад, частка суб'єкта господарювання у сукупній сумі внесків до програми або частка суб'єкта господарювання у загальній кількості активних членів програми, членів програми, що вийшли на пенсію, а також колишніх членів, що мають право на виплати, якщо така інформація є.

Програми з визначеними виплатами, які розподіляють ризики між суб'єктами господарювання під спільним контролем

- 149 Якщо суб'єкт господарювання бере участь у програмі з визначеними виплатами, яка розподіляє ризики між суб'єктами господарювання під спільним контролем, то він розкриває інформацію про:
- а) договірну угоду або встановлену політику віднесення чистих витрат на визначену виплату або той факт, що такої політики немає;
 - б) політику визначення внеску, який має бути сплачений суб'єктом господарювання;
 - в) якщо суб'єкт господарювання обліковує розподіл чисті витрати на визначену виплату так, як зазначено в пункті 41, то всю інформацію про програму в цілому, що вимагається в пунктах 135–147;
 - г) якщо суб'єкт господарювання обліковує внесок, який має бути сплачений за період, так, як зазначено в пункті 41, то інформацію про програму в цілому, що вимагається в пунктах 135–137, 139, 142–144 та 147а) та б).
- 150 Інформація, що вимагається в пункті 149в) та г), може бути розкрита за допомогою посилань на розкриття інформації у фінансовій звітності іншого суб'єкта господарювання групи, якщо:
- а) фінансова звітність такого іншого суб'єкта господарювання групи окремо визначає та розкриває необхідну інформацію про програму; та
 - б) фінансова звітність такого іншого суб'єкта господарювання групи є доступною для користувачів фінансової звітності на таких самих умовах, що і фінансова звітність даного суб'єкта господарювання, і в той самий час або раніше, ніж фінансова звітність даного суб'єкта

господарювання.

Вимоги розкриття інформації в інших МСФЗ

- 151 Якщо цього вимагає МСБО 24, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про:
- а) операції пов'язаних сторін з програмами виплат після закінчення трудової діяльності; та
 - б) виплати після закінчення трудової діяльності для основного управлінського персоналу.
- 152 Якщо цього вимагає МСБО 37, суб'єкт господарювання розкриває інформацію щодо умовних зобов'язань, які виникають за зобов'язаннями щодо виплат після закінчення трудової діяльності.

Інші довгострокові виплати працівникам

- 153 Інші довгострокові виплати працівникам включають такі виплати, як перелічені далі, якщо не очікується, що розрахунок за ними буде повністю здійснений протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надавали відповідну послугу:
- а) довгострокова оплачувана відсутність на роботі, така як відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка;
 - б) виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;
 - в) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;
 - г) виплати частки прибутку та премій; та
 - г) відстрочена грошова винагорода.
- 154 Оцінка інших довгострокових виплат працівникам, як правило, не є таким ступенем невизначеності, як оцінка виплат після закінчення трудової діяльності. Тому, згідно з вимогами цього Стандарту, слід застосовувати спрощений метод обліку інших довгострокових виплат працівникам. На відміну від обліку, який застосовують для виплат після закінчення трудової діяльності, цей метод не передбачає визнання переоцінок в іншому сукупному доході.

Визнання та оцінка

- 155 **Визнаючи та оцінюючи надлишок або дефіцит в іншій програмі довгострокових виплат працівникам, суб'єкт господарювання застосовує пункти 56–98 та 113–115. Суб'єкт господарювання застосовує пункти 116–119, визнаючи та оцінюючи будь-яке право на відшкодування.**
- 156 **Що стосується інших довгострокових виплат працівникам, то суб'єктові господарювання слід визнавати чистий підсумок наведених далі сум у прибутку або збитку, за винятком тих випадків, коли інший МСФЗ вимагає або дозволяє включати їх до собівартості активу:**
- а) **вартість послуг (див. пункти 66–112 та пункт 122А);**
 - б) **чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) з визначеними виплатами (див. пункти 123–126); та**
 - в) **переоцінки чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою (див. пункти 127–130).**
- 157 Однією з форм інших довгострокових виплат працівникам є виплати за тривалою непрацездатністю. Якщо рівень виплат залежить від строку надання послуг, зобов'язання виникає під час надання послуг. Оцінка цього зобов'язання відображає ймовірність того, що виплата буде потрібною на час, протягом якого очікується здійснення виплати. Якщо рівень виплат є однаковим для будь-якого непрацездатного працівника незалежно від кількості років надання послуг, очікувана вартість цих виплат визнається тоді, коли відбувається подія, що спричиняє тривалу непрацездатність.

Розкриття інформації

- 158 Хоча цей Стандарт не вимагає розкриття конкретної інформації про інші довгострокові виплати працівникам, інші МСФЗ можуть вимагати розкриття такої інформації. Наприклад, МСБО 24 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про виплати працівникам для основного управлінського персоналу. МСБО 1 вимагає розкривати інформацію про витрати на виплати працівникам.

Виплати при звільненні

- 159 Цей Стандарт розглядає виплати при звільненні окремо від інших виплат працівникам, оскільки подія, що приводить до виникнення зобов'язання, – це звільнення працівника, а не надання ним послуг. Виплати при звільненні є наслідком або рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника, або рішення працівника прийняти запропоновані суб'єктом господарювання виплати в обмін на звільнення.
- 160 Виплати при звільненні не включають виплати працівникам внаслідок звільнення на прохання працівника без згоди суб'єкта господарювання або внаслідок виконання обов'язкових вимог виходу на пенсію, оскільки такі виплати є виплатами після закінчення трудової діяльності. Деякі суб'єкти господарювання надають менші виплати при звільненні на прохання працівника (по суті, це виплати після закінчення трудової діяльності), ніж при звільненні на прохання суб'єкта господарювання. Різниця між виплатою, яка надається при звільненні на прохання працівника, та вищою виплатою, яка надається при звільненні на прохання суб'єкта господарювання, є виплатою при звільненні.
- 161 За формою виплати при звільненні неможливо визначити, надається вона в обмін на послугу чи в обмін на звільнення працівника. Виплати при звільненні – це, як правило, одноразові платежі, але іноді вони також включають:
- підвищення виплат після закінчення трудової діяльності, – або опосередковано через програму виплат працівникам, або прямо;
 - заробітну плату до кінця визначеного періоду, якщо працівник більше не надає послуги, яка б надавала економічні вигоди суб'єкту господарювання.
- 162 Показниками того, що виплата працівникові надається в обмін на послуги, є
- виплата залежить від надання послуги у майбутньому (в тому числі виплати, які зростають, якщо послуга продовжує надаватися);
 - виплата надається відповідно до умов програми виплат працівникам.
- 163 Деякі виплати при звільненні надаються відповідно до умов існуючої програми виплат працівникам. Наприклад, вони можуть бути визначені статутом, трудовим контрактом або угодою з профспілкою, або ж вони можуть бути обумовлені минулою практикою працедавця щодо надання подібних виплат. Інший приклад: якщо суб'єкт господарювання пропонує виплати, які здійснюватимуться протягом більш ніж короткого періоду, або між пропозицією та очікуваною датою фактичного звільнення період більш ніж короткий, то суб'єкт господарювання вирішує, чи запровадив він нову програму виплат працівникам і, отже, чи є виплати, запропоновані за такою програмою, виплатами при звільненні чи виплатами після закінчення трудової діяльності. Виплати працівникам, надані відповідно до умов програми виплат працівникам, є виплатами при звільненні, якщо вони є наслідком рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника і водночас не залежать від надання послуги у майбутньому.
- 164 Деякі виплати працівникам надаються незалежно від причини вибуття працівника. Здійснення таких виплат є визначеним (з урахуванням будь-яких вимог щодо гарантованого отримання пенсій або мінімального строку надання послуг), але час їх виплати є невизначеним. Хоча такі виплати визнають у деяких юрисдикціях як компенсацію при звільненні або як грошову винагороду, вони скоріше є виплатами після закінчення трудової діяльності, а не виплатами при звільненні, і суб'єкт господарювання обліковує їх як виплати після закінчення трудової діяльності.

Визнання

- 165 Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання та витрати на виплати при звільненні станом на більш ранню з таких дат:
- а) коли суб'єкт господарювання більше не може скасувати пропозицію таких виплат; та
 - б) коли суб'єкт господарювання визнає вартість реструктуризації, яка належить до сфери застосування МСБО 37 та передбачає здійснення виплат при звільненні.
- 166 Для виплат при звільненні, що мають бути сплачені внаслідок рішення працівника прийняти запропоновані виплати в обмін на звільнення, час, коли суб'єкт господарювання більше не може скасувати пропозицію щодо виплат при звільненні, – це більш рання з таких дат:
- а) коли працівник прийняв пропозицію; та
 - б) коли обмеження (тобто правова, нормативна або договірна вимога або інше обмеження) здатності суб'єкта господарювання скасувати пропозицію набирає чинності. Це дата, коли зроблена пропозиція, якщо обмеження існувало на час пропозиції.
- 167 Стосовно виплат при звільненні, що мають бути сплачені внаслідок рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника, суб'єкт господарювання більше не може скасувати свою пропозицію, коли суб'єкт господарювання передав відповідним працівникам план звільнення, який відповідає всім таким критеріям:
- а) дії, необхідні для завершення плану, вказують на малоймовірність того, що план зазнає суттєвих змін;
 - б) у плані вказано кількість працівників, які будуть звільнені, класифікація їхньої праці або функцій та їхнє місце розташування (але в плані не обов'язково вказано кожного окремого працівника), та очікувану дату завершення плану;
 - в) план визначає виплати при звільненні, що їх отримують працівники, достатньо докладно, щоб працівники могли визначити вид та суму виплат, які вони отримують при звільненні.
- 168 Коли суб'єкт господарювання визнає виплати при звільненні, суб'єкт господарювання може також відобразити в обліку зміни програми або скорочення інших виплат працівникам (див. пункт 103).

Оцінка

- 169 Суб'єкт господарювання оцінює виплати при звільненні при первісному визнанні, а також оцінює та визнає подальші зміни, відповідно до характеру виплат працівникові, за умови, що якщо виплати при звільненні є підвищенням виплат при звільненні після завершення трудової діяльності, то суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо виплат після завершення трудової діяльності. Інакше:
- а) якщо очікується, що розрахунок за виплатами при звільненні буде здійснено повністю протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому визнано виплату при звільненні, то суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо короткострокових виплат працівникам;
 - б) якщо не очікується, що розрахунок за виплатами при звільненні буде здійснено повністю протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, то суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо інших довгострокових виплат працівникам.
- 170 Оскільки виплати при звільненні не надаються в обмін на послугу, то пункти 70–74, у яких ідеться про віднесення виплат до періодів надання послуги, не є доречними.

Ілюстративний приклад до пунктів 159–170

Загальна інформація

Внаслідок останнього придбання суб'єкт господарювання планує закрити фабрику через десять місяців і тоді ж звільнити всіх працівників, що залишилися на фабриці. Оскільки суб'єктові господарювання потрібен досвід працівників фабрики, щоб завершити деякі контракти, то він оголошує такий план звільнення.

Кожний працівник, який залишається працювати та надає послугу до закриття фабрики, отримає на дату звільнення грошову виплату у розмірі 30 000 ВО. Працівники, які звільняться до закриття фабрики, отримують 10 000 ВО.

На фабриці працює 120 працівників. На час оголошення плану суб'єкт господарювання очікує, що 20 з них звільняться до закриття. Отже, сукупне очікуване вибуття коштів за планом становить 3 200 000 ВО (тобто 20 x 10 000 ВО + 100 x 30 000 ВО). Як вимагається у пункті 160, суб'єкт господарювання обліковує виплати, що надаються в обмін на звільнення, як виплати при звільненні, а виплати, що надаються в обмін на послуги, – як короткострокові виплати працівникам.

Виплати при звільненні

Виплати, що надаються в обмін на звільнення, становлять 10 000 ВО. Це сума, яку суб'єкт господарювання повинен буде сплатити за звільнення, незалежно від того, чи залишаться працівники і надаватимуть послуги до закриття фабрики, чи звільняться до закриття. Навіть при тому, що працівники можуть звільнитися до закриття, звільнення усіх працівників є наслідком рішення суб'єкта господарювання закрити фабрику та звільнити своїх працівників (тобто всі працівники будуть звільнені, коли фабрика закриється). Тому суб'єкт господарювання визнає зобов'язання на суму 1 200 000 ВО (тобто 120 x 10 000 ВО) щодо виплат при звільненні, що надаються відповідно до програми виплат працівникам на більш ранню з таких дат: дату оголошення плану звільнення та дату, коли суб'єкт господарювання визнає вартість реструктуризації, пов'язану із закриттям фабрики.

Виплати, що надаються в обмін на послугу

Додаткові виплати, що їх отримують працівники, якщо вони надаватимуть послуги протягом усього десятимісячного періоду, – це виплати в обмін на послуги, що надаються протягом вказаного періоду. Суб'єкт господарювання обліковує їх як короткострокові виплати працівникам, оскільки суб'єкт господарювання очікує здійснити розрахунок за ними протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду. У цьому прикладі дисконтування не потрібне, тому витрати на суму 200 000 ВО (тобто 2 000 000 ÷ 10) визнаються у кожному місяці протягом десятимісячного періоду надання послуги з відповідним збільшенням балансової вартості зобов'язання.

Розкриття інформації

- 171 Хоча цей Стандарт не вимагає розкриття конкретної інформації про виплати при звільненні, інші МСФЗ можуть вимагати розкриття такої інформації. Наприклад, МСБО 24 вимагає розкривати інформацію про виплати основному управлінському персоналові. МСБО 1 вимагає розкривати інформацію про витрати на виплати працівникам.

Перехідні положення та дата набрання чинності

- 172 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до річних періодів, які розпочинаються з або після 1 січня 2013 р. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до більш ранніх періодів, він розкриває цей факт.
- 173 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт ретроспективно відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки", окрім випадків коли:

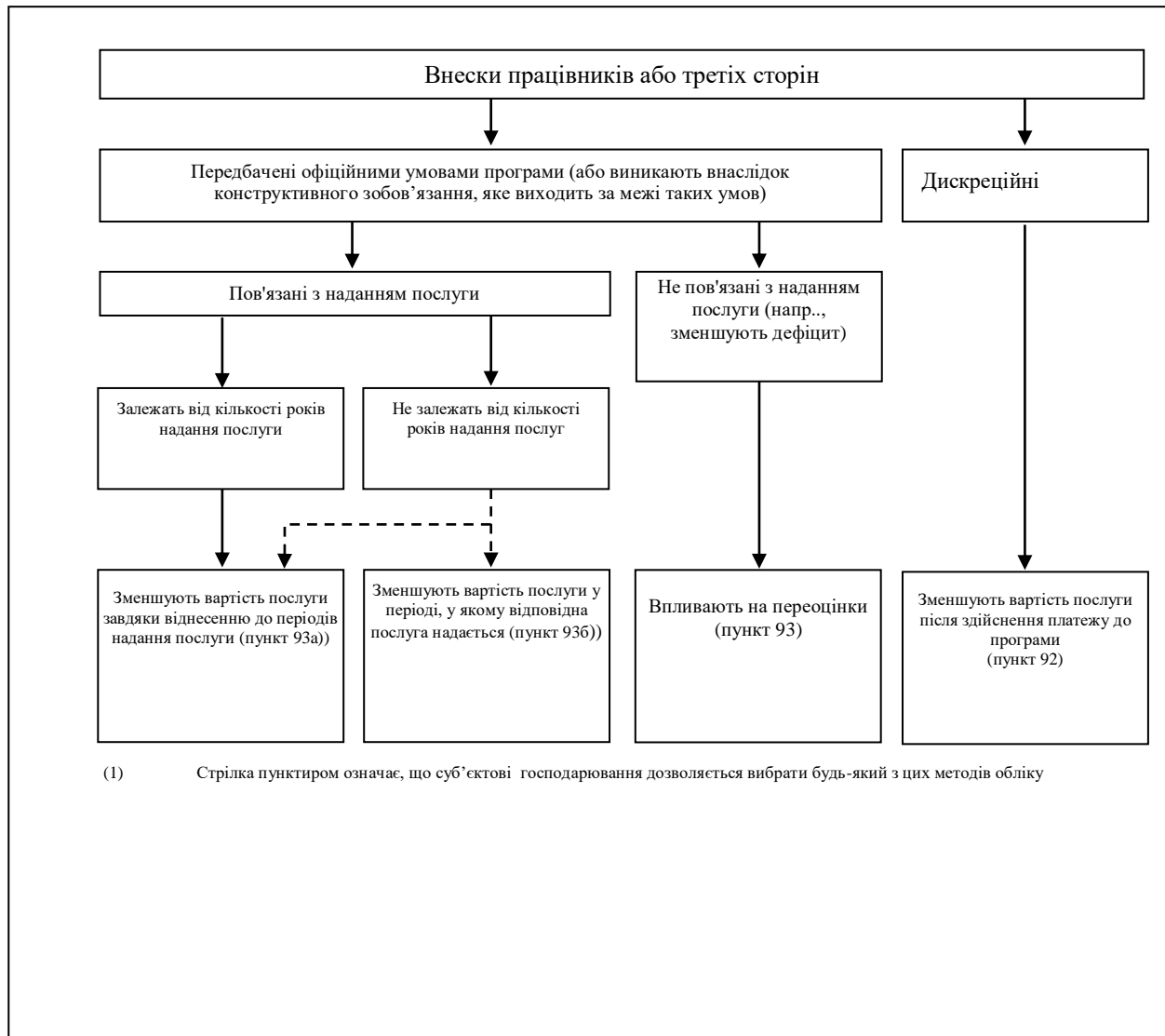
- а) суб'єктові господарювання не потрібно коригувати балансову вартість активів, на які не поширюється дія цього Стандарту, стосовно змін вартості виплат працівникам, яка була включена у балансову вартість до дати першого застосування. Дата першого застосування – це початок найбільш раннього періоду, поданого у першій фінансовій звітності, у якій суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт;
- б) у фінансовій звітності за періоди, що починаються до 1 січня 2014 р., суб'єктові господарювання не потрібно подавати порівняльну інформацію для розкриття інформації, якого вимагає пункт 145, про чутливість зобов'язання за визначеною виплатою.
- 174 МСФЗ 13, виданий у травні 2011 р., змінив визначення справедливої вартості в пункті 8 та змінив пункт 113. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 175 Документ *"Програми з визначеними виплатами: внески працівників"* (Зміни до МСБО 19), виданий у листопаді 2013 р., змінив пункти 93–94. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з або після 1 липня 2014 р., ретроспективно відповідно до МСБО 8 *"Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"*. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.
- 176 Документ *"Щорічні вдосконалення МСФЗ Цикл 2012–2014 рр."*, виданий у вересні 2014 р., змінив пункт 83 і додав пункт 177. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з або після 1 січня 2016 р. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.
- 177 Суб'єкт господарювання застосовує зміни, зазначені в пункті 176, з початку найбільш раннього порівняльного періоду, представленого в першій фінансовій звітності, в якій суб'єкт господарювання застосовує цю зміну. Будь-яке початкове коригування, яке є наслідком застосування зазначеної зміни, визнається у складі нерозподіленого прибутку на початок цього періоду.
- 178 МСФЗ 17, виданий у травні 2017 р., змінив примітку до пункту 8. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, коли він застосовує МСФЗ 17.
- 179 Документ *"Зміна програми, скорочення або розрахунок"* (Зміни до МСБО 19), виданий у лютому 2018 р., додав пункти 101А, 122А та 123А та змінив пункти 57, 99, 120, 123, 125, 126 та 156. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до змін програми, скорочень або розрахунків, які відбуваються на початок або після початку першого річного звітного періоду, що починається з або після 1 січня 2019 р. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, то він розкриває цей факт.

Додаток А

Керівництво до застосування

Це керівництво до застосування є невід'ємною частиною МСФЗ. В ньому описано застосування пунктів 92–93 і він має таку саму силу, що й інші частини МСФЗ.

А1 Вимоги щодо обліку внесків працівників або третіх сторін проілюстровано на діаграмі далі.



Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20

Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу¹

Сфера застосування

1. Цей Стандарт слід застосовувати в обліку та при розкритті інформації про державні гранти, а також при розкритті інформації про інші форми державної допомоги.
2. Стандарт не поширюється:
 - (а) на специфічні проблеми, які виникають при обліку державних грантів у фінансових звітах, що відображають вплив на зміну цін, або в додатковій інформації подібного характеру;
 - (б) на державну допомогу, яка надається суб'єктові господарювання у формі вигоди, що існує при визначенні оподаткованого прибутку чи податкового збитку, або визначається чи обмежується на основі зобов'язань з податку на прибуток. Прикладами такої вигоди є звільнення від податку на прибуток, інвестиційні податкові пільги, податкова знижка на прискорену амортизацію і зменшені ставки податку на прибуток;
 - (в) на державну частку власності суб'єкта господарювання;
 - (г) на державні гранти, на які поширюється МСБО 41 "Сільське господарство".

Визначення

- 3 Терміни, що використовуються в цьому Стандарті, мають такі значення:

Орган державної влади означає уряд, урядові установи та подібні органи – місцеві, загальнодержавні або міжнародні.

Державна допомога – це захід уряду, призначений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб'єкта господарювання або групи суб'єктів господарювання, які відповідають певним критеріям. Державна допомога в контексті цього Стандарту не включає пільги, які надаються тільки непрямо через заходи, що впливають на загальні умови торгової діяльності (наприклад забезпечення інфраструктури в районах, яким потрібен економічний розвиток, або введення торгових обмежень для конкурентів).

Державні гранти – це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання. Вони не включають такі форми державної допомоги, вартість яких неможливо визначити обґрунтовано, а також на операції з державою, які не можна відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання.²

Гранти, пов'язані з активами, – це державні гранти, основною умовою надання яких є те, що суб'єкт господарювання, який відповідає критеріям надання грантів, придбає, збудує або іншим чином придбає довгострокові активи. Можуть визначатися також додаткові умови, які обмежують тип чи місце розташування активів або періоди, протягом яких активи слід придбати чи утримувати.

Гранти, пов'язані з доходом, – це інші державні гранти, крім грантів, пов'язаних з активами.

Безповоротні позики – це позики, які позикодавець надає, відмовляючись від права на їх погашення за певними попередньо визначеними умовами.

Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов'язання за звичайною операцією між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості").

¹ Як передбачено документом "Удосконалення МСФЗ", випущеним у травні 2008 р., Рада змінила термінологію, що застосовується у цьому Стандарті, аби вона узгоджувалась з іншими МСФЗ таким чином: а) "оподатковуваний дохід" було змінено на "оподатковуваний прибуток чи податковий збиток", б) "визнаний у доході/витратах" було змінено на "визнаний у прибутку або збитку", в) "відображений безпосередньо за кредитом часток/власного капіталу акціонерів" було змінено на "визнаний поза прибутком або збитком" та г) "перегляд облікових оцінок" було змінено на "зміна в обліковій оцінці".

² Див. також ПКТ-10 "Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю".

- 4 Державна допомога має багато форм, що відрізняються як за характером наданої допомоги, так і за умовами, які, як правило, визначаються для її надання. Метою такої допомоги може бути заохочення суб'єкта господарювання до здійснення заходів, яких він не вживав би, якби не отримав допомогу.
- 5 Одержання державної допомоги суб'єктом господарювання може бути значущим для складання фінансових звітів з двох причин. По-перше, якщо ресурси було передано, слід знайти відповідний метод обліку передачі ресурсів. По-друге, бажано визначити величину вигоди, одержаної суб'єктом господарювання від такої допомоги протягом звітного періоду. Це полегшить порівняння фінансових звітів суб'єкта господарювання зі звітами попередніх періодів, а також зі звітами інших суб'єктів господарювання.
- 6 Державні гранти іноді називають по-іншому, наприклад субсидіями, субвенціями або преміями.

Державні гранти

- 7 **Державні гранти, включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю, не підлягають визнанню доти, доки не має обґрунтованої впевненості в тому, що:**
 - (а) суб'єкт господарювання виконає умови їх надання; та
 - (б) гранти будуть одержані.
- 8 Державний грант не підлягає визнанню доти, доки не має обґрунтованої впевненості, що суб'єкт господарювання виконає умови його надання, а також одержить цей грант. Одержання гранта саме собою не надає остаточного свідчення, що умови надання гранта були або будуть виконані.
- 9 Механізм отримання гранта не впливає на метод обліку, який приймається щодо гранта. Отже, облік гранта здійснюється за одним методом, незалежно від того, був він отриманий у вигляді грошових коштів чи у вигляді зменшення зобов'язань перед державою.
- 10 Безповоротна позика від держави вважається державним грантом, коли є обґрунтована впевненість, що суб'єкт господарювання виконає умови надання безповоротної позики.
- 10А Вигода від державної позики за ставкою відсотка нижче ринкової вважається державним грантом. Позика визнається й оцінюється відповідно до МСФЗ 9 "Фінансові інструменти". Вигода від ставки відсотка нижче ринкової оцінюється як різниця між первинною балансовою вартістю позики, визначеною згідно з МСФЗ 9, та отриманими коштами. Вигода обліковується згідно з цим Стандартом. Суб'єкт господарювання має врахувати умови та зобов'язання, які були або повинні бути виконані при визначенні витрат, які, як передбачається, має компенсувати вигода від позики.
- 11 Як тільки державний грант було визнано, будь-які пов'язані з ним умовне зобов'язання або умовний актив розглядаються відповідно до МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи".
- 12 **Державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися.**
- 13 Існує два загальних підходи до обліку державних грантів: метод капіталу, згідно з яким грант визнається поза прибутком або збитком, і метод доходу, згідно з яким грант визнається у прибутку або збитку протягом одного або кількох періодів.
- 14 Аргументи на підтримку методу капіталу такі:
 - (а) державні гранти – це засіб фінансування, і їх слід розглядати як такі у звіті про фінансовий стан, а не визнавати у прибутку або збитку для заліку статей витрат, які вони фінансують. Оскільки погашення грантів не очікується, такі гранти слід визнавати поза прибутком або збитком.
 - (б) недоречно визнавати державні гранти у прибутку або збитку, оскільки вони є не заробленими, а являють собою заохочення, надане державою без відповідних витрат.
- 15 Аргументи на підтримку методу доходу такі:
 - (а) оскільки державні гранти є надходженнями не від акціонерів, а з іншого джерела, їх не слід визнавати безпосередньо у власному капіталі, а слід визнавати у прибутку або збитку у відповідних періодах;
 - (б) державні гранти рідко є безоплатними. Суб'єкт господарювання одержує їх через виконання умов їх надання та виконання передбачених зобов'язань. Тому їх слід визнавати у прибутку або

збитку за періоди, у яких суб'єкт господарювання визнає витратами відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися;

- (в) оскільки податок на прибуток та інші податки є витратами, логічним є відображення державних грантів, які є продовженням фіскальної політики, у прибутку або збитку.
- 16 Головним для методу доходу є те, що державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися. Визнання державних грантів у прибутку або збитку на основі надходжень не відповідає припущенню про облік за принципом нарахування (див. МСБО 1 “Подання фінансової звітності”) і було б прийнятним, якби не існувало підстави для віднесення гранта до будь-яких інших періодів, крім того, у якому він був отриманий.
- 17 У більшості випадків періоди, протягом яких суб'єкт господарювання визнає витрати або видатки, пов'язані з державним грантом, легко піддаються визначенню. Отже, гранти при визначенні конкретних витрат визнаються у прибутку або збитку у тому самому періоді, коли були визнані відповідні витрати. Подібним чином гранти, пов'язані з активами, що амортизуються, як правило, визнаються у прибутку або збитку протягом тих періодів і в тих пропорціях, у яких визнаються амортизаційні витрати за цими активами.
- 18 Гранти, пов'язані з активами, що не амортизуються, також можуть вимагати виконання певних зобов'язань і тоді вони визнаватимуться у прибутку або збитку протягом тих періодів, у яких були здійснені витрати з виконання зобов'язань. Наприклад, умовою надання земельного гранта може бути спорудження будинку на цій ділянці і доречним може бути визнання гранта у прибутку або збитку протягом строку використання будинку.
- 19 Іноді гранти отримують як частину пакета фінансової або фіскальної допомоги, умови надання яких можуть бути різними. У таких випадках потрібна уважність при визначенні умов, які призводять до витрат та видатків, що визначають періоди, протягом яких грант буде отримано. Доречним може бути розподіл однієї частини гранта за однією основою, а другої частини – за іншою.
- 20 **Державний грант, який стає дебіторською заборгованістю як компенсація за витрати або збитки, які вже були понесені, або метою якого є надання негайної фінансової підтримки суб'єктові господарювання без майбутніх пов'язаних із ним витрат, визнається у прибутку або збитку за той період, у якому він стає дебіторською заборгованістю.**
- 21 За певних обставин державний грант може надаватися з метою надання негайної фінансової підтримки суб'єктові господарювання, а не як стимулювання конкретних видатків. Такі гранти можуть обмежуватися певним суб'єктом господарювання і бути недоступними для класу одержувачів у цілому. Ці обставини можуть забезпечувати визнання гранта у прибутку або збитку в тому періоді, у якому суб'єкт господарювання відповідає критеріям його отримання, при цьому необхідно розкривати відповідну інформацію як свідчення того, що вплив гранта є чітко зрозумілим.
- 22 Державний грант може стати дебіторською заборгованістю суб'єкта господарювання як компенсація за витрати або збитки, які були понесені в попередньому обліковому періоді. Такий грант визнається у прибутку або збитку того періоду, коли він став дебіторською заборгованістю, при цьому необхідно розкривати відповідну інформацію як свідчення того, що вплив гранта є чітко зрозумілим.

Немонетарні державні гранти

- 23 Державний грант може бути у формі передачі немонетарного активу, наприклад землі або інших ресурсів, у використання суб'єкта господарювання. За таких обставин, як правило, оцінюють справедливу вартість немонетарного активу та обліковують і грант, і актив за цією справедливою вартістю. Альтернативний підхід, якого іноді дотримуються, – це відображення в обліку і активу, і гранта за номінальною вартістю.

Подання інформації про гранти, пов'язані з активами

- 24 **Державні гранти, пов'язані з активами, включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю, відображаються у звіті про фінансовий стан або шляхом визначення гранта як відстроченого доходу, або шляхом вирахування гранта при визначенні балансової вартості активу.**
- 25 Два методи подання у фінансовій звітності інформації про гранти (або відповідні частини грантів), пов'язані з активами, вважаються прийнятними альтернативами.
- 26 Згідно з одним методом, грант відображається як відстрочений дохід, який визнається у прибутку або збитку на систематичній основі протягом строку корисного використання активу.

- 27 Згідно з іншим методом, при обчисленні балансової вартості активу грант вираховують. Грант визнається у прибутку або збитку протягом строку використання активу, що амортизується, як зменшення амортизаційних витрат.
- 28 Придбання активів і отримання пов'язаних із ними грантів може спричинити значні зміни руху грошових коштів суб'єкта господарювання. З цієї причини, а також з метою відображення валових інвестицій в активи такі зміни часто розкривають як окремі статті у звіті про рух грошових коштів, незалежно від того, вираховується грант з пов'язаного з ним активу чи ні з метою подання у звіті про фінансовий стан.

Подання інформації про гранти, пов'язані з доходом

- 29 Гранти, пов'язані з доходом, подаються як частина прибутку чи збитку або окремо, або під загальним заголовком (наприклад "Інший дохід"); альтернативним підходом є їх вирахування при відображенні пов'язаних з ними витрат.
- 29А [Вилучено]
- 30 Прихильники першого методу вважають, що це є недоречним для статей чистого доходу та витрат і що відокремлення гранта від витрат полегшує порівняння з іншими витратами, на які грант не впливає. Щодо другого методу, то аргументом є те, що суб'єкт господарювання міг би зовсім не понести витрат, якби не був отриманий грант, і тому подання витрат без заліку з грантом може ввести в оману.
- 31 Обидва методи вважаються прийнятними для подання інформації про гранти, пов'язані з доходом. Розкриття інформації про грант може бути необхідним для належного розуміння фінансових звітів. Розкриття інформації про вплив гранта на будь-яку статтю доходу або витрат, який вимагається розкривати окремо, є, як правило, доречним.

Погашення державних грантів

- 32 Державний грант, який стає таким, що підлягає погашенню, обліковується як зміна в обліковій оцінці (*див. МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"*). Погашення гранта, пов'язаного з доходом, застосовується спочатку до будь-якого неамортизованого відстроченого кредиту, визнаного у зв'язку з грантом. Якщо погашення перевищує будь-який подібний відстрочений кредит, або коли не існує відстроченого кредиту, погашення визнається негайно у прибутку або збитку. Погашення гранта, пов'язаного з активом, визнається шляхом збільшення балансової вартості активу або шляхом зменшення залишку відстроченого доходу на суму, яка підлягає погашенню. Кумулятивну додаткову амортизацію, яка була б визнана у прибутку або збитку на певну дату за відсутності гранта, слід визнавати негайно у прибутку або збитку.
- 33 Обставини, які ведуть до погашення гранта, пов'язаного з активом, можуть вимагати розгляду можливого зменшення нової балансової вартості активу внаслідок зменшення корисності.

Державна допомога

- 34 Визначення державних грантів у пункті 3 не поширюється на деякі форми державної допомоги, вартість якої неможливо обґрунтовано визначити, а також на операції з державою, які неможливо відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання.
- 35 Прикладами допомоги, вартість якої неможливо визначити обґрунтовано, є безплатні технічні або маркетингові консультації і надання гарантій. Прикладом допомоги, яку неможливо відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання, є державна політика щодо організації закупівель, яка впливає на частину обсягу продажів суб'єкта господарювання. Існування вигоди може бути незаперечним, але будь-яка спроба відокремити комерційну діяльність від державної допомоги цілком може бути довільною.
- 36 Значущість вигоди в наведених вище прикладах може бути такою, що розкриття характеру, обсягу та тривалості допомоги є необхідним для того, щоб фінансові звіти не вводили в оману.
- 37 [Вилучено]
- 38 У цьому Стандарті державна допомога не включає забезпечення інфраструктури шляхом поліпшення загальної транспортної і комунікаційної мережі та постачання вдосконаленого устаткування (наприклад, іригаційного або водопостачального), які є доступними на постійній невизначеній основі на користь усієї місцевої громади.

Розкриття інформації

- 39 Розкриттю підлягає така інформація:
- (а) облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансової звітності;
 - (б) характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду; та
 - (в) невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною допомогою, що була визнана.

Перехідні положення

- 40 Суб'єкт господарювання, який застосовує цей Стандарт уперше:
- (а) виконує вимоги щодо розкриття інформація, коли це є доречним, та
 - (б) або:
 - (і) коригує свою фінансову звітність відповідно до змін в обліковій політиці згідно з МСБО 8, або
 - (іі) застосовує положення цього Стандарту щодо бухгалтерського обліку лише до грантів або до частин грантів, які стають дебіторською заборгованістю чи такими, що підлягають погашенню, після дати набрання чинності Стандартом.

Дата набрання чинності

- 41 Цей Стандарт набирає чинності для фінансових звітів, що охоплюють періоди, які починаються 1 січня 1984 р. або пізніше.
- 42 МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) змінив термінологію, що вживається в усіх МСФЗ. Крім того, він додав пункт 29А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) до більш раннього періоду, то ці зміни застосовуються до такого більш раннього періоду.
- 43 Пункт 37 було видалено, а пункт 10А додано внаслідок "Удосконалень МСФЗ", випущених у травні 2008 р. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно до державних позик, отриманих у періодах, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 44 [Вилучено]
- 45 МСФЗ 13, випущений у травні 2011 р., змінив визначення справедливої вартості в пункті 3. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 46 Документ "Подання статей іншого сукупного доходу" (Зміни до МСБО 1), випущений у червні 2011 р., змінив пункт 29 та вилучив пункт 29А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСБО 1, змінений у червні 2011 р.
- 47 [Вилучено]
- 48 МСФЗ 9, випущений у липні 2014 р., змінив пункт 10А та вилучив пункти 44 і 47. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21

Вплив змін валютних курсів

Мета

- 1 Суб'єкт господарювання може здійснювати зовнішню діяльність двома шляхами – проводячи операції в іноземній валюті або маючи закордонні господарські одиниці. Крім того, суб'єкт господарювання може подавати свою фінансову звітність в іноземній валюті. Мета цього Стандарту – встановити, як включати операції в іноземній валюті і закордонні господарські одиниці у фінансову звітність суб'єкта господарювання та як переводити фінансову звітність у валюту подання.
- 2 Основні проблеми полягають у тому, який валютний курс (валютні курси) використовувати та як відображати вплив змін валютних курсів у фінансовій звітності.

Сфера застосування

- 3 Цей Стандарт слід застосовувати¹:
 - (а) в обліку операцій та залишків в іноземних валютах, за винятком операцій з тими похідними інструментами та залишків за ними, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”;
 - (б) при переведенні результатів та фінансового стану закордонних господарських одиниць, включених до фінансової звітності суб'єкта господарювання шляхом консолідації або методом участі в капіталі;
 - (в) при переведенні результатів та фінансового стану суб'єкта господарювання у валюту подання.
- 4 МСФЗ 9 застосовується до багатьох похідних інструментів в іноземній валюті, і, відповідно, вони не входять до сфери застосування цього Стандарту. Проте на похідні інструменти в іноземній валюті, що не входять до сфери застосування МСФЗ 9 (наприклад, деякі похідні інструменти в іноземній валюті, вбудовані в інші контракти), поширюється сфера застосування цього Стандарту. Крім того, цей Стандарт застосовується, коли суб'єкт господарювання переводить суми, пов'язані з похідними інструментами, зі своєї функціональної валюти у свою валюту подання.
- 5 Цей Стандарт не застосовується для обліку хеджування статей в іноземній валюті, у тому числі хеджування чистих інвестицій у закордонну господарську одиницю. МСФЗ 9 застосовується до обліку хеджування.
- 6 Цей Стандарт застосовується для подання фінансової звітності суб'єкта господарювання в іноземній валюті та встановлює вимоги визначати кінцеву фінансову звітність як таку, що відповідає Міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ). Щодо переведення фінансової інформації в іноземну валюту, яке не відповідає цим вимогам, то Стандарт визначає, яку інформацію слід розкривати.
- 7 Цей Стандарт не застосовується для подання у звіті про рух грошових коштів тих грошових потоків, які виникають унаслідок операцій в іноземній валюті, або для переведення грошових потоків закордонної господарської одиниці (див. МСБО 7 “Звіт про рух грошових коштів”).

Визначення

- 8 Терміни, використані в цьому Стандарті, мають такі значення:

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

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

Валютний курс – це коефіцієнт обміну двох валют.

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

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

¹ Див. також ПКТ-7 “Введення свро”.

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

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

Група – це материнське підприємство та всі його дочірні підприємства.

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

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

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

Курс "spot" – це валютний курс у разі негайної купівлі-продажу валюти.

Уточнення визначень

Функціональна валюта

- 9 Основним економічним середовищем, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність, як правило, є середовище, у якому він в основному генерує і витрачає грошові кошти. Визначаючи свою функціональну валюту, суб'єкт господарювання розглядає такі чинники:
- (а) валюту:
 - (і) яка впливає в основному на ціни продажу товарів і послуг (часто це валюта, у якій визначаються ціни продажу його товарів і послуг та здійснюються розрахунки); та
 - (ii) країни, у якій ціни продажу його товарів і послуг визначаються в основному конкурентними чинниками та нормативними документами;
 - (б) валюту, яка впливає в основному на витрати на оплату праці, матеріали та інші витрати, пов'язані з наданням товарів або послуг (часто це буде валюта, у якій визначаються такі витрати та здійснюються розрахунки).
- 10 Наведені далі чинники також можуть надавати свідчення щодо функціональної валюти суб'єкта господарювання:
- (а) валюта, у якій генеруються кошти від фінансової діяльності (тобто від випуску боргових інструментів та інструментів власного капіталу);
 - (б) валюта, у якій, як правило, зберігаються надходження від операційної діяльності.
- 11 Наведені далі додаткові чинники беруться до уваги при визначенні функціональної валюти закордонної господарської одиниці, а також при визначенні того, чи є її функціональна валюта такою самою, як валюта суб'єкта господарювання, який звітує (суб'єктом господарювання, що звітує, у цьому контексті є суб'єкт господарювання, який має закордонну господарську одиницю у формі дочірнього підприємства, філії, асоційованого підприємства чи спільної діяльності):
- (а) чи здійснюється діяльність закордонної господарської одиниці як продовження діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, чи вона здійснюється із значним ступенем автономності. Приклад першого – коли закордонна господарська одиниця тільки продає товари, імпортовані від суб'єкта господарювання, 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 (усі переважно у своїй місцевій валюті);
 - (б) чи становлять операції із суб'єктом господарювання, що звітує, велику частину діяльності закордонної господарської одиниці чи малу частину;
 - (в) чи впливають прямо грошові потоки від діяльності закордонної господарської одиниці на грошові потоки суб'єкта господарювання, що звітує, та чи легко їх переказати суб'єктові господарювання, що звітує;
 - (г) чи достатні грошові потоки від діяльності закордонної господарської одиниці для обслуговування існуючих та очікуваних боргових зобов'язань без коштів, доступних завдяки суб'єктові господарювання, що звітує.
- 12 Якщо зазначені вище показники є змішаними і функціональна валюта не є очевидною, тоді визначення функціональної валюти, яка найбільш достовірно відображає економічний вплив основних операцій, подій та умов, є питанням судження управлінського персоналу. При цьому управлінський персонал надає перевагу

основним показникам, визначеним у пункті 9, перед тим, як розглянути показники пунктів 10 та 11, які розроблено для надання додаткових підтверджувальних свідчень для визначення функціональної валюти суб'єкта господарювання.

- 13 Функціональна валюта суб'єкта господарювання відображає основні операції, події та умови, які пов'язані з нею. Після визначення функціональної валюти її не змінюють, якщо не відбудеться зміна цих основних операцій, подій та умов.
- 14 Якщо функціональна валюта є валютою країни з гіперінфляційною економікою, то фінансова звітність суб'єкта господарювання перераховується відповідно до МСБО 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”. Суб'єкт господарювання не може уникнути перерахування фінансової звітності згідно з МСБО 29, прийнявши, наприклад, своєю функціональною валютою іншу валюту, ніж функціональна валюта, визначена відповідно до цього Стандарту (наприклад, функціональну валюту материнського підприємства).

Чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю

- 15 Суб'єкт господарювання може мати монетарну статтю, яка є його дебіторською або кредиторською заборгованістю щодо закордонної господарської одиниці. Стаття, розрахунки за якою не плануються і не є ймовірними в недалекому майбутньому, за сутністю є частиною чистих інвестицій суб'єкта господарювання в цю закордонну господарську одиницю та обліковуються згідно з пунктами 32 і 33. Такі монетарні статті можуть включати довгострокову дебіторську заборгованість або позики. Вони не включають торговельну дебіторську або кредиторську заборгованість.
- 15A Суб'єкт господарювання, що має монетарну статтю, яка є його дебіторською або кредиторською заборгованістю щодо закордонної господарської одиниці, описану в пункті 15, може бути дочірнім підприємством групи. Наприклад, у суб'єкта господарювання є два дочірні підприємства, А та Б. Дочірнє підприємство Б – закордонна господарська одиниця. Дочірнє підприємство А надає позику Дочірньому підприємству Б. Дебіторська заборгованість Дочірнього підприємства А за позику, надану Дочірньому підприємству Б, становитиме частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання в Дочірнє підприємство Б, якщо розрахунки за позику не плануються і не є ймовірними в недалекому майбутньому. Це було б також правильним, якби Дочірнє підприємство А саме було закордонною господарською одиницею.

Монетарні статті

- 16 Основною характеристикою монетарної статті є право отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану або визначену кількість одиниць валюти. Приклади охоплюють: пенсії та інші виплати працівникам, які підлягають сплаті грошовими коштами; забезпечення, за які слід розраховуватися грошовими коштами, та дивіденди грошовими коштами, які визнаються як зобов'язання. Аналогічно, контракт на отримання (або надання) змінної кількості інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання або змінної суми активів, у якому справедлива вартість, що має бути отримана (чи надана), дорівнює фіксованій кількості або кількості одиниць валюти, яку можна визначити, є монетарною статтею. І навпаки, основною характеристикою немонетарної статті є відсутність права отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану кількість або кількість одиниць валюти, яку можна визначити. Прикладами є: суми, сплачені авансом за товари та послуги (наприклад, попередньо сплачена орендна плата); гудвіл; нематеріальні активи; запаси; основні засоби та забезпечення, розрахунки за якими здійснюються шляхом надання немонетарного активу.

Узагальнення підходу, якого вимагає цей Стандарт

- 17 При складанні фінансової звітності кожен суб'єкт господарювання, незалежно від того, чи є він автономним суб'єктом господарювання (таким, як материнське підприємство) чи закордонною господарською одиницею (такою, як дочірнє підприємство чи філія), визначає свою функціональну валюту згідно з пунктами 9-14. Суб'єкт господарювання переводить статті в іноземній валюті у функціональну валюту та відображає в звітності вплив такого переведення відповідно до пунктів 20-37 та 50.
- 18 Багато суб'єктів господарювання, що звітують, складаються з кількох окремих суб'єктів господарювання (наприклад, група може складатися з материнського підприємства та одного або кількох дочірніх підприємств). Різні типи суб'єктів господарювання, незалежно від того, чи є вони членами групи, чи ні, можуть мати інвестиції в асоційовані підприємства або спільну діяльність. Вони також можуть мати філії. Результати та фінансовий стан кожного окремого суб'єкта господарювання, який є складовою частиною суб'єкта господарювання, що звітує, треба переводити у валюту, в якій суб'єкт господарювання, що звітує, подає свою фінансову звітність. Цей Стандарт дозволяє, щоб валютою подання суб'єкта господарювання, що звітує, була будь-яка валюта (або валюти). Результати та фінансовий стан будь-якого окремого суб'єкта господарювання в межах суб'єкта господарювання, що звітує, функціональна валюта якого відрізняється від валюти подання, переводяться згідно з пунктами 38-50.
- 19 Цей Стандарт також дозволяє самостійному суб'єктові господарювання, який складає фінансову звітність, або суб'єктові господарювання, який складає окрему фінансову звітність згідно з МСБО 27 “Окрема фінансова

звітність”, подавати свою фінансову звітність у будь-якій валюті (або валютах). Якщо валюта подання фінансової звітності суб’єкта господарювання відрізняється від його функціональної валюти, його результати та фінансовий стан також переводяться у валюту подання згідно з пунктами 38-50.

Звітність про операції в іноземній валюті у функціональній валюті

Первісне визнання

- 20 Операція в іноземній валюті – це операція, яка визначається (чи потребує розрахунків) в іноземній валюті, включаючи операції, що виникають, коли суб’єкт господарювання:
- (а) купує або продає товари чи послуги, ціна на які визначена в іноземній валюті;
 - (б) позичає або надає у борг кошти, якщо суми, які підлягають сплаті або отриманню, визначені в іноземній валюті; або
 - (в) іншим чином придбаває або позбувається активів або бере на себе зобов’язання, визначені в іноземній валюті, чи погашає їх.
- 21 **Операцію в іноземній валюті слід відображати після первісного визнання у функціональній валюті, застосовуючи до суми в іноземній валюті курс “спот” між функціональною валютою та іноземною валютою на дату операції.**
- 22 Дата операції – це дата, на яку операція вперше кваліфікується для визнання згідно з МСФЗ. З практичних причин часто застосовується курс, який наближається до фактичного курсу на дату операції, наприклад, можна використати середній курс протягом тижня або місяця для всіх операцій у кожній іноземній валюті, які здійснюються протягом цього періоду. Однак, якщо валютні курси суттєво коливаються, застосування середнього курсу за період є недоречним.

Звітність на кінець наступних звітних періодів

- 23 **На кінець кожного звітного періоду:**
- (а) **монетарні статті в іноземній валюті слід переводити, застосовуючи курс при закритті;**
 - (б) **немонетарні статті, які оцінюються за історичною собівартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютний курс на дату операції; та**
 - (в) **немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютні курси на дату оцінки справедливої вартості.**
- 24 Балансова вартість статті визначається також згідно з іншими відповідними стандартами. Наприклад, основні засоби можна оцінювати за справедливою вартістю або за історичною собівартістю згідно з МСБО 16 *“Основні засоби”*. Незалежно від того, чи визначається балансова вартість на основі історичної собівартості чи справедливої вартості, якщо сума визначається в іноземній валюті, вона потім переводиться у функціональну валюту відповідно до цього Стандарту.
- 25 Балансова вартість деяких статей визначається шляхом порівняння двох або кількох сум. Наприклад, балансова вартість запасів є нижчою з двох оцінок: собівартості або чистої вартості реалізації згідно з МСБО 2 *“Запаси”*. Подібним чином, згідно з МСБО 36 *“Зменшення корисності активів”*, балансова вартість активу, щодо якого існує ознака зменшення корисності, є нижчою з двох оцінок: балансової вартості до врахування можливих збитків від зменшення корисності або суми очікуваного відшкодування. Якщо такий актив є немонетарним і оцінюється в іноземній валюті, то балансова вартість визначається шляхом порівняння:
- (а) собівартості чи балансової вартості (якщо доречно), переведеної за валютним курсом на дату визначення цієї вартості (тобто за курсом на дату операції для статті, що оцінюється за історичною собівартістю); та
 - (б) чистої вартості реалізації або суми очікуваного відшкодування (якщо доречно), переведеної за валютним курсом на дату визначення цієї вартості (наприклад, за курсом при закритті на кінець звітного періоду).
- Вплив такого порівняння може полягати в тому, що збиток від зменшення корисності визнається у функціональній валюті, але не визнаватиметься в іноземній валюті (або навпаки).
- 26 Якщо доступні кілька валютних курсів, то використаний курс – це курс, за яким можна було б розрахуватися за майбутні грошові потоки, представлені операцією або сальдо, якби ці грошові потоки виникли на дату оцінки. Якщо тимчасово немає можливості обміну двох валют, використовується курс, що є першим наступним курсом, за яким можна здійснити обмін.

Визнання курсових різниць

- 27 Як зазначено в пунктах 3(а) та 5, МСФЗ 9 застосовується до обліку хеджування статей в іноземній валюті. Застосування обліку хеджування вимагає від суб'єкта господарювання обліковувати деякі курсові різниці інакше, ніж цього вимагає підхід до курсових різниць у цьому Стандарті. Наприклад, МСФЗ 9 вимагає, щоб курсові різниці від монетарних статей, які при хеджуванні грошових потоків кваліфікуються як інструменти хеджування, первісно відображалися в іншому сукупному доході, якщо хеджування є ефективним.
- 28 **Курсові різниці, що виникають при розрахунках за монетарними статтями або при переведенні монетарних статей за курсами, котрі відрізняються від тих, за якими вони переводилися при первісному визнанні протягом періоду або у попередній фінансовій звітності, визнаються в прибутку або збитку в тому періоді, у якому вони виникають, за винятком наведеного в пункті 32.**
- 29 Курсова різниця виникає тоді, коли монетарні статті виникають від операції в іноземній валюті, а зміна у валютному курсі відбувається в період між датою операції і датою розрахунку. Коли розрахунки за операцією здійснюються протягом того самого облікового періоду, в якому операція відбулася, тоді вся курсова різниця визнається в цьому періоді. Проте, коли розрахунок за операцією здійснюється в наступному обліковому періоді, курсова різниця, визнана в кожному періоді до дати розрахунку, визначається на основі зміни у валютних курсах протягом кожного періоду.
- 30 **Коли прибуток або збиток за немонетарною статтею визнається в іншому сукупному доході, будь-який валютний компонент цього прибутку чи збитку визнаватиметься в іншому сукупному доході. І навпаки, коли прибуток або збиток за немонетарною статтею визнається в прибутку або збитку, то будь-який валютний компонент цього прибутку чи збитку визнаватиметься в прибутку або збитку.**
- 31 Інші МСФЗ вимагають визнавати деякі прибутки та збитки в іншому сукупному доході. Наприклад, МСБО 16 вимагає визнавати деякі прибутки та збитки, що виникають від переоцінки основних засобів, в іншому сукупному доході. Якщо такий актив оцінюється в іноземній валюті, то пункт 23 (в) цього Стандарту вимагає переводити переоцінену суму, застосовуючи курс на дату визначення вартості, що приводить до курсової різниці, яка також визнається в іншому сукупному доході.
- 32 **Курсові різниці, що виникають за монетарною статтею, яка становить частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання, що звітує, в закордонну господарську одиницю (див. пункт 15), визнаватимуться у прибутку або збитку в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що звітує, або в індивідуальній фінансовій звітності закордонної господарської одиниці (якщо доречно). У фінансовій звітності, яка містить дані про закордонну господарську одиницю та суб'єкта господарювання, що звітує (наприклад, консолідована фінансова звітність, коли закордонна господарська одиниця є дочірнім підприємством), такі курсові різниці первісно визнаються в іншому сукупному доході та перекласифікуються з власного капіталу в прибуток або збиток від вибуття чистих інвестицій згідно з пунктом 48.**
- 33 Коли монетарна стаття становить частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання, що звітує, у закордонну господарську одиницю та визначається у функціональній валюті суб'єкта господарювання, що звітує, тоді курсова різниця виникає в індивідуальній фінансовій звітності закордонної господарської одиниці згідно з пунктом 28. Якщо ця стаття визначена у функціональній валюті закордонної господарської одиниці, то курсова різниця виникає в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що звітує, згідно з пунктом 28. Якщо ця стаття визначена у валюті іншій, ніж функціональна валюта або суб'єкта господарювання, що звітує, або закордонної господарської одиниці, курсова різниця виникає в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що звітує, та в індивідуальній фінансовій звітності закордонної господарської одиниці згідно з пунктом 28. Такі курсові різниці визнаються в іншому сукупному доході у фінансових звітах, які містять закордонну господарську одиницю та суб'єкта господарювання, що звітує (тобто у фінансових звітах, у яких закордонна господарська одиниця консолідується або обліковується із застосуванням методу участі в капіталі).
- 34 Якщо суб'єкт господарювання веде свої бухгалтерські книги та реєстри в іншій валюті, ніж функціональна валюта, то в той час, коли він складає свою фінансову звітність, всі суми переводяться у функціональну валюту згідно з пунктами 20-26. Це приводить до тих самих сум у функціональній валюті, які були б отримані, якби ці статті первісно відображалися в функціональній валюті. Наприклад, монетарні статті переводять у функціональну валюту, застосовуючи курс при закритті, а немонетарні статті, що оцінюються на основі історичної собівартості, переводять, застосовуючи валютний курс на дату операції, яка привела до їх визнання.

Зміна функціональної валюти

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

- 36 Як зазначено в пункті 13, функціональна валюта суб'єкта господарювання відображає основні операції, події та умови, що стосуються цього суб'єкта господарювання. Відповідно, як тільки функціональна валюта визначена, її можна змінити, лише якщо відбувається зміна основних операцій, подій та умов. Наприклад, зміна валюти, яка впливає в основному на ціну продажу товарів і послуг, може привести до зміни функціональної валюти суб'єкта господарювання.
- 37 Вплив зміни функціональної валюти обліковується перспективно. Іншими словами, суб'єкт господарювання переводить усі статті в нову функціональну валюту, застосовуючи валютний курс на дату зміни. Остаточні переведені суми за немонетарними статтями вважаються їх історичною собівартістю. Курсові різниці, що виникають від переведення закордонної господарської одиниці, які раніше визнавалися в іншому сукупному доході згідно з пунктами 32 та 39 (в), не перекласифікуються з власного капіталу в прибуток або збиток, доки не відбудеться вибуття господарської одиниці.

Використання валюти подання іншої, ніж функціональна валюта

Переведення у валюту подання

- 38 Суб'єкт господарювання може подавати свою фінансову звітність у будь-якій валюті (або валютах). Якщо валюта подання відрізняється від функціональної валюти суб'єкта господарювання, він переводить свої результати та фінансовий стан у валюту подання. Наприклад, якщо група складається з окремих суб'єктів господарювання з різними функціональними валютами, результати та фінансовий стан кожного суб'єкта господарювання відображаються в загальній валюті, щоб можна було подати консолідовану фінансову звітність.
- 39 **Результати та фінансовий стан суб'єкта господарювання, функціональна валюта якого не є валютою країни з гіперінфляційною економікою, переводяться в іншу валюту подання із застосуванням таких процедур:**
- (а) **активи та зобов'язання в кожному поданому звіті про фінансовий стан (тобто включаючи порівняльні дані) переводяться за курсом при закритті на дату цього звіту про фінансовий стан;**
 - (б) **дохід та витрати в кожному звіті, у якому подається прибуток або збиток та інший сукупний дохід (тобто включаючи порівняльні дані), переводяться за валютними курсами на дати операцій; та**
 - (в) **усі остаточні курсові різниці визнаються в іншому сукупному доході.**
- 40 З практичних причин курс, який наближається до валютних курсів на дати операцій (наприклад, середній курс протягом періоду), часто застосовують для переведення статей доходу та витрат. Однак, якщо валютні курси суттєво коливаються, застосування середнього курсу за період є недоречним.
- 41 Курсові різниці, зазначені в пункті 39 (в), виникають унаслідок:
- (а) переведення доходу та витрат за валютними курсами на дати 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.
- Ці курсові різниці не визнаються в прибутку або збитку, оскільки зміни валютних курсів несуттєво впливають або зовсім не впливають на теперішні та майбутні грошові потоки від господарських одиниць. Кумулятивна сума курсових різниць подається в окремому компоненті власного капіталу, доки не відбудеться вибуття закордонної господарської одиниці. Якщо курсові різниці стосуються закордонної господарської одиниці, яка є консолідованою, проте не є в повному володінні, то акумульовані курсові різниці, які виникають від переведення і розподіляються на неконтрольовані частки, відносяться до неконтрольованих часток і визнаються як їх частина в консолідованому звіті про фінансовий стан.
- 42 **Результати та фінансовий стан суб'єкта господарювання, функціональна валюта якого є валютою країни з гіперінфляційною економікою, переводяться в іншу валюту подання із застосуванням таких процедур:**
- (а) **усі суми (тобто активи, зобов'язання, статті власного капіталу, дохід і витрати, включаючи порівняльні дані) переводяться за курсом при закритті на дату останнього звіту про фінансовий стан, за винятком того, що**
 - (б) **коли суми переводяться у валюту країни, економіка якої не є гіперінфляційною, порівняльними сумами будуть ті суми, що були подані як суми поточного року у відповідних фінансових звітах за попередній рік (тобто нескориговані на подальші зміни в рівні цін або подальші зміни валютних курсів).**
- 43 Якщо функціональна валюта суб'єкта господарювання є валютою країни з гіперінфляційною

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

Переведення закордонної господарської одиниці

- 44 Пункти 45-47 на додаток до пунктів 38-43, застосовують, коли результати та фінансовий стан закордонної господарської одиниці переводяться у валюту подання таким чином, щоб закордонну господарську одиницю можна було включити у фінансову звітність суб'єкта господарювання, що звітує, шляхом консолідації або методом участі в капіталі.
- 45 Об'єднання результатів та фінансового стану закордонної господарської одиниці з результатами та фінансовим станом суб'єкта господарювання, що звітує, здійснюється за стандартними процедурами консолідації, такими як вилучення внутрішньогрупових залишків і внутрішньогрупових операцій дочірнього підприємства (див. МСФЗ 10 "*Консолідована фінансова звітність*"). Проте внутрішньогруповий монетарний актив (або зобов'язання), незалежно від того, є він коротко- або довгостроковим, не може бути вилученим із відповідного внутрішньогрупового зобов'язання (або активу) без відображення наслідків коливань валюти у консолідованій фінансовій звітності. Це відбувається тому, що монетарна стаття являє собою зобов'язання конвертувати одну валюту в іншу, і суб'єкт господарювання, що звітує, отримує прибуток чи збиток через коливання валюти. Відповідно, у консолідованій фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що звітує, така курсова різниця визнається в прибутку чи збитку або, якщо вона виникає за обставин, які наведені в пункті 32, її визнають в іншому сукупному доході та накопичують в окремому компоненті власного капіталу, доки не відбудеться вибуття закордонної господарської одиниці.
- 46 Якщо фінансова звітність закордонної господарської одиниці складається станом на іншу дату, ніж фінансова звітність суб'єкта господарювання, що звітує, то закордонна господарська одиниця часто складає додаткову звітність на звітну дату суб'єкта господарювання, який звітує. Якщо це не зроблено, МСФЗ 10 дозволяє використовувати іншу звітну дату, за умови, що різниця не перевищуватиме трьох місяців і що були зроблені коригування на вплив усіх суттєвих операцій або інших подій, які відбулися між цими двома звітними датами. У такому випадку активи та зобов'язання закордонної господарської одиниці переводяться за валютним курсом на кінець звітного періоду закордонної господарської одиниці. Коригування на суттєві зміни валютних курсів за період до звітної дати суб'єкта господарювання, що звітує, робляться згідно з МСФЗ 10. Такий самий підхід використовується при застосуванні методу участі в капіталі до асоційованих та спільних підприємств згідно з МСБО 28 (зміненим в 2011 р.).
- 47 Будь-який гудвіл, що виникає при придбанні закордонної господарської одиниці, та будь-які коригування балансової вартості активів і зобов'язань до справедливої вартості, що виникають унаслідок придбання цієї закордонної господарської одиниці, розглядаються як активи та зобов'язання закордонної господарської одиниці. Отже, їх відображають у функціональній валюті закордонної господарської одиниці та переводять за курсом при закритті відповідно до пунктів 39 і 42.

Вибуття або часткове вибуття закордонної господарської одиниці

- 48 При вибутті закордонної господарської одиниці кумулятивну суму курсових різниць, що відноситься до цієї закордонної господарської одиниці, що були визнані в іншому сукупному доході та накопичені в окремому компоненті власного капіталу, перекласифікують із власного капіталу в прибуток або збиток (коригування, пов'язане з перекласифікацією), коли визнається прибуток або збиток від вибуття (див. МСБО 1 "*Подання фінансової звітності*" (переглянутий у 2007 р.)).
- 48А Крім вибуття всієї частки суб'єкта господарювання в закордонній господарській одиниці, наведені далі часткові вибуття обліковують як вибуття:
- (а) коли часткове вибуття передбачає втрату контролю над дочірнім підприємством, до складу якого входить закордонна господарська одиниця, незалежно від того, чи зберігає суб'єкт господарювання неконтрольовану частку участі у своєму колишньому дочірньому підприємстві після часткового вибуття; та
 - (б) якщо збережена частка участі після часткового вибуття частки участі у спільній діяльності або часткового вибуття частки участі в асоційованому підприємстві, до складу якого входить закордонна господарська одиниця, є фінансовим активом, до складу якого входить закордонна господарська одиниця.
- 48Б При вибутті дочірнього підприємства, до складу якого входить закордонна господарська одиниця, припиняється визнання кумулятивної суми курсових різниць, пов'язаних із цією закордонною

господарською одиницею, які відносилися до неконтрольованих часток, але вона не перекласифікується в прибуток або збиток.

- 48В** При частковому вибутті дочірнього підприємства, до складу якого входить закордонна господарська одиниця, суб'єкт господарювання перерозподіляє пропорційну частину кумулятивної суми курсових різниць, визнаної в іншому сукупному доході, на неконтрольовані частки в цій закордонній господарській одиниці. При будь-якому іншому частковому вибутті закордонної господарської одиниці суб'єкт господарювання перекласифікує в прибуток або збиток лише пропорційну частину кумулятивної суми курсових різниць, визнаної в іншому сукупному доході.
- 48Г** Часткове вибуття частки участі суб'єкта господарювання в закордонній господарській одиниці – це будь-яке зменшення частки власності суб'єкта господарювання в закордонній господарській одиниці, за винятком зменшень, зазначених у пункті 48А, що їх обліковують як вибуття.
- 49** Суб'єкт господарювання може позбутися або частково позбутися своєї частки участі в закордонній господарській одиниці шляхом продажу, ліквідації, вилучення акціонерного капіталу або відмови від усього або частини цього суб'єкта господарювання. Часткове списання балансової вартості закордонної господарської одиниці або внаслідок його власних збитків, або внаслідок зменшення корисності, визнаного інвестором, не є частковим вибуттям. Відповідно, жодна частина прибутку або збитку від курсових різниць, визнаного в іншому сукупному доході, не перекласифікується у прибуток або збиток на момент часткового списання.

Податковий вплив усіх курсових різниць

- 50** Прибутки і збитки від операцій в іноземній валюті та курсові різниці, які виникають при переведенні результатів та фінансового стану суб'єкта господарювання (включаючи закордонну господарську одиницю) в іншу валюту, можуть мати податковий вплив. До такого податкового впливу застосовується МСБО 12 “Податки на прибуток”.

Розкриття інформації

- 51** Посилання на “функціональну валюту” в пунктах 53 та 55-57 застосовуються (у випадку групи) до функціональної валюти материнського підприємства.
- 52** Суб'єкт господарювання розкриває:
- (а) суму курсових різниць, визнаних у прибутку або збитку, за винятком тих, що виникають від фінансових інструментів, оцінених за справедливою вартістю через прибуток або збиток згідно з МСФЗ 9; та
 - (б) чисті курсові різниці, визнані в іншому сукупному доході та накопичені в окремому компоненті власного капіталу, а також узгодження суми таких курсових різниць на початок та кінець періоду.
- 53** Коли валюта подання відрізняється від функціональної валюти, слід зазначити цей факт разом із розкриттям інформації про функціональну валюту та про причину застосування іншої валюти подання.
- 54** Коли відбувається зміна функціональної валюти або суб'єкта господарювання, що звітує, або суттєвої закордонної господарської одиниці, слід розкрити цей факт і причину зміни функціональної валюти.
- 55** Коли суб'єкт господарювання подає свою фінансову звітність в іншій валюті, ніж його функціональна валюта, він визначає фінансову звітність як таку, що відповідає МСФЗ, тільки якщо вона відповідає усім вимогам МСФЗ, включаючи метод переведення, встановлений у пунктах 39 і 42.
- 56** Інколи суб'єкт господарювання подає свою фінансову звітність або іншу фінансову інформацію у валюті, яка не є його функціональною валютою, не виконуючи вимоги пункту 55. Наприклад, суб'єкт господарювання може конвертувати в іншу валюту тільки окремі статті з його фінансової звітності. Або суб'єкт господарювання, функціональна валюта якого не є валютою країни з гіперінфляційною економікою, може конвертувати фінансову звітність в іншу валюту шляхом переведення всіх статей за найостаннішим курсом при закритті. Такі переведення не відповідають МСФЗ, а тому слід розкрити інформацію, зазначену в пункті 57.
- 57** Коли суб'єкт господарювання наводить свою фінансову звітність або іншу фінансову інформацію в іншій валюті, ніж його функціональна валюта або валюта подання, і не виконуються вимоги пункту 55, йому слід:
- (а) чітко ідентифікувати інформацію як додаткову, щоб відрізнити її від інформації, що відповідає МСФЗ;

- (б) розкривати інформацію про валюту, в якій наводиться додаткова інформація; та
- (в) розкривати інформацію про функціональну валюту суб'єкта господарювання та метод переведення, використаний для визначення додаткової інформації.

Дата набрання чинності та перехідний період

- 58 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до річних періодів, що починаються з 1 січня 2005 р. або пізніше. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до періоду, що починається до 1 січня 2005 р., він повинен розкрити цей факт.
- 58А Документ *“Чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю”* (Зміни до МСБО 21), випущений в грудні 2005 р., додав пункт 15А та змінив пункт 33. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 січня 2006 р. або пізніше. Більш раннє застосування заохочується.
- 59 Суб'єкт господарювання застосовує пункт 47 перспективно до всіх придбань, що відбуваються після початку того фінансового звітного періоду, в якому цей Стандарт застосовується вперше. Ретроспективне застосування пункту 47 до придбань, які відбулися раніше, дозволяється. Щодо придбання закордонної господарської одиниці, яке розглядалося перспективно, але відбулося до дати першого застосування цього Стандарту, суб'єктові господарювання не слід перераховувати дані за попередні роки і, відповідно, він може (якщо це доречно) розглядати гудвіл та коригування до справедливої вартості, що виникають при цьому придбанні, як активи і зобов'язання суб'єкта господарювання, а не як активи і зобов'язання закордонної господарської одиниці. Отже, цей гудвіл та коригування до справедливої вартості або вже відображені у функціональній валюті суб'єкта господарювання, або є немонетарними статтями в іноземній валюті, відображеними у звітності із застосуванням валютного курсу на дату придбання.
- 60 Усі інші зміни, що виникають у результаті застосування цього Стандарту, обліковуються відповідно до вимог МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”*.
- 60А МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) змінив термінологію, що вживається у всіх МСФЗ. Крім того, він змінив пункти 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 та 52. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються з 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) до більш раннього періоду, ці зміни слід застосовувати до цього більш раннього періоду.
- 60Б МСБО 27 (змінений в 2008 р.) додав пункти 48А–48Г та змінив пункт 49. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно до річних періодів, які починаються з 1 липня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 27 (змінений в 2008 р.) до більш раннього періоду, ці зміни слід застосовувати до цього більш раннього періоду.
- 60В [Вилучено]
- 60Г Пункт 60Б змінено документом *“Вдосконалення МСФЗ”*, випущеними у травні 2010 р. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, які починаються з 1 липня 2010 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється.
- 60Г [Вилучено]
- 60Д МСФЗ 10 та МСФЗ 11 *“Спільна діяльність”*, випущені у травні 2011 р., змінили пункти 3б), 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 та 48А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 10 та МСФЗ 11.
- 60Е МСФЗ 13, випущений у травні 2011 р., змінив визначення справедливої вартості в пункті 8 та змінив пункт 23. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 60Є Документ *“Подання статей іншого сукупного доходу”* (Зміни до МСБО 1), випущений у червні 2011 р., змінив пункт 39. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСБО 1, змінений у червні 2011 р.
- 60Ж [Вилучено]
- 60З МСФЗ 9, що випущений у липні 2014 р., змінив пункти 3, 4, 5, 27 і 52 та вилучив пункти 60В, 60Г і 60Ж. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.
- 60И МСФЗ 16 *“Оренда”*, випущений у січні 2016 р., змінив пункт 16. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 16.

Вилучення інших положень

- 61 Цей Стандарт замінює МСБО 21 *“Вплив змін валютних курсів”* (переглянутий у 1993 р.).
- 62 Цей Стандарт замінює такі тлумачення:
- (а) ПКТ-11 *“Обмін валют: капіталізація збитків унаслідок значної девальвації валюти”*;

МСБО 21

- (б) ПКТ-19 *“Валюта звітності: оцінка та подання фінансової звітності відповідно до МСБО 21 та МСБО 29”*; та
- (в) ПКТ-30 *“Валюта звітності: переведення з валюти оцінки у валюту подання”*.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 *Витрати за позиками*

Основний принцип

- 1 Витрати за позиками, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу, є частиною собівартості такого активу. Інші витрати за позиками визнаються як витрати.

Сфера застосування

- 2 Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт в обліку витрат за позиками.
- 3 Цей Стандарт не стосується фактичної або умовно розрахованої вартості власного капіталу, включаючи привілейований капітал, не класифікований як зобов'язання.
- 4 Від суб'єкта господарювання не вимагається застосувати цей Стандарт до витрат за позиками, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва:
- (а) кваліфікаційного активу, що оцінюється за справедливою вартістю, наприклад, біологічного активу в межах МСБО 41 "Сільське господарство" або
 - (б) запасів, які виробляються або іншим чином регулярно виготовляються у великій кількості.

Визначення

- 5 Терміни, що використовуються в цьому Стандарті, мають такі значення:
- Витрати за позиками** – витрати на сплату процентів та інші витрати, понесені суб'єктом господарювання у зв'язку із запозиченням коштів.
- Кваліфікаційний актив** – це актив, який обов'язково потребує значного періоду часу для підготовки його до передбачуваного використання або реалізації.
- 6 Витрати за позиками можуть включати:
- (а) процентні витрати, обчислені за допомогою методу ефективного відсотка, як описано в МСФЗ 9;
 - (б) [видалено];
 - (в) [видалено];
 - (г) проценти за зобов'язаннями за орендою, визнані згідно з МСФЗ 16 "Оренда" та;
 - (г) курсові різниці, які виникають унаслідок отримання позик в іноземній валюті, якщо вони розглядаються як коригування витрат за процентами.

- 7 Залежно від обставин, перелічені далі активи можуть бути кваліфікаційними активами:
- (а) запаси
 - (б) виробничі підприємства
 - (в) енергогенеруючі потужності
 - (г) нематеріальні активи;
 - (г) інвестиційна нерухомість
 - (д) плодоносні рослини.

Фінансові активи та запаси, які виробляються або іншим чином виготовляються протягом короткого проміжку часу, не є кваліфікаційними активами. Активи, готові до передбачуваного використання або реалізації, коли вони придбані, не є кваліфікаційними активами.

Визнання

- 8 **Суб'єкт господарювання капіталізує витрати за позиками, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу як частина собівартості цього активу. Суб'єкт господарювання повинен визнавати інші витрати за позиками як витрати в тому періоді, у якому вони понесені.**
- 9 Витрати за позиками, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу, включаються до собівартості цього активу. Такі витрати за позиками капіталізуються як частина собівартості активу, якщо існує ймовірність того, що вони принесуть суб'єктові господарювання майбутні економічні вигоди і зможуть бути достовірно оцінені. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 29 "*Фінансова звітність в умовах гіперінфляції*", то він визнає як витрати ту частину витрат за позиками, яка є компенсацією інфляції протягом того ж періоду згідно з пунктом 21 цього Стандарту.

Витрати за позиками, що підлягають капіталізації

- 10 Витрати за позиками, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу, є тими витратами за позиками, яких можна було б уникнути, якби не здійснювалися були понесені витрати на кваліфікаційний актив. Якщо суб'єкт господарювання запозичує кошти спеціально з метою отримання певного кваліфікаційного активу, тоді витрати за позиками, які безпосередньо відносяться до цього кваліфікаційного активу, можуть бути легко ідентифікованими.
- 11 Може бути важко визначити прямий зв'язок між певними позиками та кваліфікаційним активом і визначити позики, яких за інших обставин можна було б уникнути. Такі труднощі виникають коли, наприклад, фінансова діяльність суб'єкта господарювання координується централізовано. Труднощі можуть також виникати, якщо група використовує ряд боргових інструментів запозичення коштів з процентними ставками і позичає ці кошти іншим суб'єктам господарювання зі складу групи на різних умовах. Інші ускладнення виникають через використання позик, наданих у іноземній валюті або

пов'язаних з нею, якщо група функціонує в умовах високого рівня інфляції та коливання обмінного курсу. У результаті визначення суми витрат за позиками, що безпосередньо пов'язані з придбанням кваліфікаційного активу, ускладнюється і необхідно застосовувати судження.

- 12 **У тій мірі, у якій суб'єкт господарювання запозичує кошти спеціально з метою отримання кваліфікаційного активу, суб'єкт господарювання має визначати суму витрат за позиками, що підлягають капіталізації щодо цього активу, як фактично понесені витрати за позиками, протягом певного періоду, за вирахуванням будь-якого інвестиційного доходу від тимчасового інвестування цих позик.**
- 13 За результатами фінансових угод спрямованих на отримання кваліфікаційного активу, суб'єкт господарювання може отримати запозичені кошти і понести відповідні витрати, пов'язані з отриманням позики, до того, як ці кошти повністю або частково стануть витратами на кваліфікаційний актив. За таких обставин, кошти часто тимчасово інвестуються до здійснення витрат на кваліфікаційний актив. Визначаючи суму витрат за позиками, що підлягають капіталізації протягом періоду, будь-який інвестиційний дохід, отриманий від таких коштів, вираховують із понесених витрат за позиками.
- 14 **У тій мірі, у якій суб'єкт господарювання запозичує кошти загалом і використовує їх з метою отримання кваліфікаційного активу, цей суб'єкт господарювання має визначати суму витрат за позиками, що підлягають капіталізації застосовуючи норму капіталізації до витрат на цей актив. Норма капіталізації повинна бути середньозваженою величиною витрат за позиками стосовно всіх позик суб'єкта господарювання, що непогашені протягом періоду. Однак, суб'єкт господарювання має виключити з цих розрахунків витрати за позиками здійсненими спеціально з метою отримання кваліфікаційного активу допоки, значною мірою, усі заходи, необхідні для підготовки цього активу до передбачуваного використання або реалізації, не будуть завершені. Сума витрат за позиками, капіталізована суб'єктом господарювання протягом періоду, не повинна перевищувати суму витрат за позиками, понесених протягом цього періоду.**
- 15 За деяких обставин доцільно включати всі позики материнського підприємства та його дочірніх підприємств при розрахунку середньозваженої величини витрат за позиками; за інших обставин доцільно кожному дочірньому підприємству включати його власні позики при розрахунку середньозваженої величини витрат за позиками.

Перевищення балансової вартості кваліфікаційного активу над сумою очікуваного відшкодування

- 16 Коли балансова вартість або очікувані кінцеві витрати на кваліфікаційний актив перевищують суму його очікуваного відшкодування або чисту вартість реалізації, тоді балансова вартість списується повністю або частково згідно з вимогами інших Стандартів. За певних обставин, сума повного або часткового списання може бути відновлена згідно з іншими Стандартами.

Початок капіталізації

- 17 Суб'єкт господарювання починає капіталізувати витрати за позиками як частину собівартості кваліфікаційного активу на дату початку капіталізації. Датою початку капіталізації є дата, коли суб'єкт господарювання вперше виконує всі умови, наведені нижче, а саме:
- (а) наявні витрати пов'язані з активом;
 - (б) наявні витрати за позиками, та
 - (в) здійснюється діяльність, необхідна для підготовки активу до передбачуваного використання або реалізації.
- 18 Витрати на кваліфікаційний актив включають лише ті витрати, результатом яких є виплати грошових коштів, переміщення інших активів або прийняття процентних зобов'язань. Витрати скорочуються через будь-яке отримання проміжних виплат та грантів у зв'язку з активом (див. МСБО 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу"). Середня балансова вартість активу протягом періоду, включаючи попередні капіталізовані витрати за позиками, як правило, є обґрунтовано наближеною величиною витрат, до яких застосовується норма капіталізації в цьому періоді.
- 19 Підготовка активу до передбачуваного використання або реалізації охоплює більше видів діяльності, а ніж фізичне створення активу. Вона включає технічну та адміністративну роботу, виконувану до початку фізичного створення активу, як наприклад, діяльність пов'язана з отриманням дозволу перед початком фізичного будівництва. Проте така діяльність не передбачає утримання активу в разі відсутності виробництва або розробки, які б зміцнювали стан активу. Наприклад, витрати за позиками, понесені в процесі освоєння земельної ділянки, капіталізуються протягом того періоду, в якому відбувалася діяльність, пов'язана з освоєнням. Проте витрати за позиками, понесені в той час, коли придбана під будівництво ділянка утримується без проведення робіт на її освоєння, не можуть бути капіталізовані.

Призупинення капіталізації

- 20 Суб'єкт господарювання призупиняє капіталізувати витрати за позиками протягом тривалих періодів, у яких він призупиняє активну розробку кваліфікаційного активу.
- 21 Суб'єкт господарювання може понести витрати за позиками протягом тривалого періоду, коли він призупиняє діяльність, необхідну для підготовки активу до передбачуваного використання або реалізації. Такі витрати є витратами, пов'язаними з утриманням частково завершених активів, і не підлягають капіталізації. Проте суб'єкт господарювання, як правило, не призупиняє капіталізацію витрат за позиками протягом періоду, коли він здійснює значну технічну та адміністративну роботу. Суб'єкт господарювання також не призупиняє капіталізацію витрат за позиками у разі тимчасової затримки частини процесу, необхідної для підготовки активу до передбачуваного використання або реалізації. Наприклад, капіталізація триває протягом більш тривалого періоду, ніж звичайний період повені, внаслідок чого затримується

будівництво мосту за умови, що такий високий рівень води є звичайним у період спорудження мосту для відповідного географічного регіону.

Припинення капіталізації

- 22 **Суб'єкт господарювання припиняє капіталізувати витрати за позиками, якщо значною мірою, вся діяльність, необхідна для підготовки кваліфікаційного активу до передбачуваного використання або реалізації, завершена.**
- 23 Актив, як правило, вважається готовим до передбачуваного використання або реалізації, якщо фізичне будівництво активу завершено, хоча рутинна, адміністративна робота продовжується. Якщо треба змінити незначні деталі, такі як, декорування згідно з уточненнями покупця або користувача, і вони все ще залишаються невиконаними, це свідчить, що діяльність щодо активу значною мірою вважається завершеною.
- 24 **Коли суб'єкт господарювання здійснює будівництво кваліфікаційного активу частинами і кожна частина може використовуватися протягом будівництва інших частин, суб'єкт господарювання припиняє капіталізацію витрат за позиками, якщо він завершив, значною мірою усю діяльність, необхідну для підготовки цієї частини до передбачуваного використання або реалізації.**
- 25 Бізнес-парк, що складається з декількох споруд, кожна з яких може бути використана окремо, є прикладом кваліфікаційного активу, кожна частина якого придатна для окремого використання в той час, коли ведеться будівництво інших. Прикладом кваліфікаційного активу, який має бути завершений, перш ніж будь-яка з його частин може бути використана, є промисловий завод, виробничий цикл якого складається з кількох послідовних процесів у різних цехах, розташованих в одному місці, наприклад сталеливарний завод.

Розкриття інформації

- 26 Суб'єкт господарювання розкриває:
- (а) суму витрат за позиками, капіталізовану протягом періоду, та
 - (б) норму капіталізації, яка використовується для визначення суми витрат за позиками, що підлягають капіталізації.

Перехідні положення

- 27 Коли застосування цього Стандарту спричиняє зміни в обліковій політиці, суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до витрат за позиками, пов'язаних з кваліфікаційними активами, для яких дата початку капіталізації збігається з датою набрання чинності цим Стандартом або є пізнішою за неї.
- 28 Проте, суб'єкт господарювання може призначити будь-яку дату до дати набрання чинності цим Стандартом і застосовувати цей Стандарт до витрат за позиками, пов'язаних з усіма кваліфікаційними активами, для яких дата початку капіталізації збігається з цією датою або є пізнішою за неї.

- 28А *Щорічними удосконаленнями МСФЗ Цикл 2015-2017*, випущений у грудні 2017 року, доповнено пункт 14. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до витрат за позиками, що понесені на початку або після початку річного звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує ці зміни.

Дата набрання чинності

- 29 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для річних періодів, які починаються 1 січня 2009 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт, починаючи з дати до 1 січня 2009 року, він має розкривати цей факт.
- 29А Пункт 6 був змінений унаслідок *Удосконалень МСФЗ*, випущених у травні 2008 року. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, які починаються 1 січня 2009 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш ранніх періодів, він має розкривати цей факт.
- 29Б МСФЗ 9, випущений у липні 2014 року, доповнено пунктом 6. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, коли застосовує МСФЗ 9.
- 29В МСФЗ 16, випущений у січні 2016 року, доповнено пунктом 6. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, коли застосовує МСФЗ 16.
- 29Г *Щорічними удосконаленнями МСФЗ Цикл 2015–2017*, випущений у грудні 2017 року, внесено зміни до пункту 14 та додано пункт 28А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних звітних періодів, що починаються з 1 січня 2019 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш ранніх періодів, він має розкривати цей факт.

Вилучення МСБО 23 (переглянутого у 1993 році)

- 30 Цей стандарт замінює МСБО 23 “*Витрати на позики*”, переглянутий у 1993 р.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24

Розкриття інформації про пов'язані сторони

Мета

- 1 Мета цього Стандарту – забезпечити розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання інформації, необхідної для привернення уваги до можливого впливу на його фінансовий стан та прибуток чи збиток, спричиненого існуванням пов'язаних сторін, а також операціями та непогашеною заборгованістю, у тому числі загальними зобов'язаннями, між такими сторонами.

Сфера застосування

- 2 Цей стандарт застосовується при:
 - а) визначенні відносин і операцій між пов'язаними сторонами;
 - б) визначенні непогашеної заборгованості, у тому числі загальних зобов'язань, між суб'єктом господарювання та пов'язаними з ним сторонами;
 - в) визначенні обставин, за яких необхідно розкривати інформацію згідно з пунктами а) і б); та
 - г) визначенні розкриття інформації, яке належить зробити за цими статтями.
- 3 Цей Стандарт вимагає розкриття інформації щодо відносин, операцій і непогашеної заборгованості, у тому числі загальних зобов'язань, з пов'язаними сторонами у консолідованій та окремій фінансовій звітності материнського підприємства або інвесторів, які спільно контролюють об'єкт інвестування або мають суттєвий вплив на нього, що подається відповідно до МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність" або МСБО 27 "Окрема фінансова звітність". Цей стандарт також застосовується до індивідуальної фінансової звітності.
- 4 Операції між пов'язаними сторонами і непогашена заборгованість з іншими суб'єктами господарювання в групі розкриваються у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. При складанні консолідованої фінансової звітності групи внутрішньогрупові операції і непогашена заборгованість між пов'язаними сторонами вилучаються, окрім операцій та непогашеної заборгованості між інвестиційним суб'єктом господарювання та тими його дочірніми підприємствами, які оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

Мета розкриття інформації про пов'язані сторони

- 5 Відносини між пов'язаними сторонами є звичайним явищем у торгівлі та бізнесі. Наприклад, суб'єкти господарювання часто здійснюють частину своєї діяльності через дочірні, спільні та асоційовані підприємства. За таких обставин суб'єкт господарювання здатний впливати на фінансову або операційну політику об'єкта інвестування завдяки наявності контролю, спільного контролю або суттєвого впливу.
- 6 Відносини між пов'язаними сторонами можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання. Пов'язані сторони можуть вступати в операції, які не здійснюються непов'язаними сторонами. Наприклад, суб'єкт господарювання, який продає товари своєму материнському підприємству за собівартістю, може пропонувати їх іншим клієнтам на інших умовах. Крім того, операції між пов'язаними сторонами можуть не приводити до таких сум, які виникають у результаті операцій між непов'язаними сторонами.
- 7 Відносини між пов'язаними сторонами можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання, навіть якщо операції між пов'язаними сторонами не здійснюються. Сам факт існування відносин може бути достатнім для впливу на операції суб'єкта господарювання з іншими сторонами. Наприклад, дочірнє підприємство може припинити відносини з торговим партнером після придбання материнським підприємством спорідненого дочірнього підприємства, яке працює в тій самій галузі, що й попередній торговий партнер. Як варіант, одна сторона може утриматися від дій з причини суттєвого впливу іншої сторони – наприклад, дочірнє підприємство може отримати вказівку від свого материнського підприємства не займатися дослідженнями та розробками.
- 8 З цих причин знання операцій суб'єкта господарювання, непогашеної заборгованості, у тому числі й загальних зобов'язань, та відносин суб'єкта господарювання з пов'язаними сторонами може впливати на оцінку його діяльності користувачами фінансової звітності, у тому числі на оцінку ризиків та можливостей, які можуть бути у суб'єкта господарювання.

Визначення

- 9 Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Пов'язана сторона – фізична особа або суб'єкт господарювання, пов'язані з суб'єктом господарювання, що складає свою фінансову звітність (у цьому Стандарті він зветься “суб'єкт господарювання, що звітує”).

- а) **Фізична особа або близький родич такої особи є пов'язаною стороною із суб'єктом господарювання, що звітує, якщо така особа:**
- i) контролює суб'єкта господарювання, що звітує, або здійснює спільний контроль над ним;
 - ii) має суттєвий вплив на суб'єкта господарювання, що звітує; або

- iii) є членом провідного управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що звітує, або материнського підприємства суб'єкта господарювання, що звітує.
- б) суб'єкт господарювання є пов'язаним із суб'єктом господарювання, що звітує, якщо виконується будь-яка з таких умов:
- i) суб'єкт господарювання та суб'єкт господарювання, що звітує, є членами однієї групи (а це означає, що кожне материнське підприємство, дочірнє підприємство або споріднене дочірнє підприємство є пов'язаними одне з одним);
 - ii) один суб'єкт господарювання є асоційованим підприємством або спільним підприємством іншого суб'єкта господарювання (чи асоційованим підприємством або спільним підприємством члена групи, до якої належить інший суб'єкт господарювання);
 - iii) обидва суб'єкти господарювання є спільними підприємствами однієї третьої сторони;
 - iv) один суб'єкт господарювання є спільним підприємством третього суб'єкта господарювання, а інший суб'єкт господарювання є асоційованим підприємством цього третього суб'єкта господарювання;
 - v) суб'єкт господарювання є програмою виплат після закінчення трудової діяльності працівників суб'єкта господарювання, що звітує, або будь-якого суб'єкта господарювання, який є пов'язаним із суб'єктом господарювання, що звітує. Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, сам є такою програмою виплат, то працедавці-спонсори також є пов'язаними із суб'єктом господарювання, що звітує;
 - vi) суб'єкт господарювання перебуває під контролем або спільним контролем особи, визначеної в пункті а);
 - vii) особа, визначена в пункті а)і), має суттєвий вплив на суб'єкта господарювання або є членом провідного управлінського персоналу суб'єкта господарювання (або материнського підприємства суб'єкта господарювання);
 - viii) суб'єкт господарювання або будь-який член групи, до якої він належить, надає послуги провідного управлінського персоналу суб'єктові господарювання, що звітує, або материнському підприємству суб'єкта господарювання, що звітує.

Операція з пов'язаною стороною – передавання ресурсів, послуг або зобов'язань між суб'єктом господарювання, що звітує, та пов'язаною стороною, незалежно від того, чи призначається ціна.

Близькі родичі фізичної особи – члени родини, які, за очікуванням, можуть впливати на таку особу або перебувати під її впливом при здійсненні операцій із суб'єктом господарювання та охоплюють:

- а) дітей та чоловіка/дружину або співмешканця такої фізичної особи;
- б) дітей чоловіка/дружини або співмешканця такої фізичної особи; та
- в) утриманців такої фізичної особи або чоловіка/ дружини або співмешканця такої фізичної особи.

Компенсація – усі виплати працівникам (як визначено в МСБО 19 “Виплати працівникам”), включаючи виплати працівникам, до яких застосовується МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”. Виплати працівникам – це всі форми компенсації сплаченої чи такої, що підлягає сплаті, або наданої суб’єктом господарювання (чи від імені суб’єкта господарювання) в обмін на послуги, надані суб’єктові господарювання. Вона також охоплює компенсацію, сплачену за дорученням материнського підприємства суб’єкта господарювання стосовно цього суб’єкта господарювання. Компенсація охоплює:

- а) короткострокові виплати працівникам, такі, як заробітна плата робітникам та службовцям, внески на соціальне забезпечення, оплачувана щорічна відпустка та оплачувана тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та преміювання (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові вигоди (такі, як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовні чи субсидовані товари або послуги) для теперішніх працівників;
- б) виплати після закінчення трудової діяльності, такі, як пенсії, інші пенсійні виплати, страхування життя та медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності;
- в) інші довгострокові виплати працівникам, включаючи відпустку за вислугу років або академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років, виплати у зв’язку з тривалою непрацездатністю, а також, якщо вони не підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, участь у прибутку, преміювання та відстрочену компенсацію;
- г) виплати при звільненні; та
- г) платіж на основі акцій.

Провідний управлінський персонал – ті особи, які безпосередньо або опосередковано мають повноваження та є відповідальними за планування, управління та контроль діяльності суб’єкта господарювання, зокрема будь-який директор (виконавчий чи інший) цього суб’єкта господарювання.

Органи влади – уряд, органи державної влади та подібні органи – місцеві, національні або міжнародні.

Суб’єкт господарювання, пов’язаний з органами влади – суб’єкт господарювання, який контролюється, перебуває під спільним контролем або суттєвим впливом органу влади.

Терміни "контроль", "інвестиційний суб’єкт господарювання", "спільний контроль" та "суттєвий вплив" визначені в МСФЗ 10, МСФЗ 11 "Спільна

діяльність" та МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства", відповідно, та вживаються у цьому стандарті у значеннях, вказаних у перелічених МСФЗ.

- 10 Під час розгляду кожного можливого випадку відносин пов'язаних сторін увагу треба спрямовувати на суть цих відносин, а не лише на юридичну форму.
- 11 У контексті цього Стандарту пов'язаними сторонами не вважаються:
- а) два суб'єкти господарювання лише тому, що вони мають спільного директора або іншого члена провідного управлінського персоналу, або тому, що член провідного управлінського персоналу одного суб'єкта господарювання має суттєвий вплив на іншого суб'єкта господарювання;
 - б) два учасники спільного підприємства лише тому, що вони здійснюють спільний контроль за діяльністю спільного підприємства;
 - i) особи, що надають фінансування;
 - ii) профспілки;
 - iii) комунальні служби; та
 - iv) міністерства та відомства органу влади, які не контролюють, не здійснюють спільний контроль або не мають суттєвого впливу на суб'єкта господарювання, що звітує,
 - в) лише тому, що вони мають звичайні відносини з суб'єктом господарювання (навіть якщо вони можуть впливати на свободу дії суб'єкта господарювання або брати участь у процесі прийняття рішень цим суб'єктом господарювання);
 - г) клієнт, постачальник, франчайзер, дистриб'ютор або генеральний агент, з якими суб'єкт господарювання здійснює значущий обсяг операцій, просто через економічну залежність, що виникає в результаті цього.
- 12 У визначенні пов'язаної сторони асоційоване підприємство охоплює дочірні підприємства асоційованого підприємства, а спільне підприємство охоплює дочірні підприємства цього спільного підприємства. Тому, наприклад, дочірнє підприємство асоційованого підприємства та інвестор, що має суттєвий вплив на це асоційоване підприємство, є пов'язаними між собою сторонами.

Розкриття інформації

Всі суб'єкти господарювання

- 13 Інформацію про відносини між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами слід розкривати незалежно від наявності операцій між ними. Суб'єкт господарювання розкриває назву свого материнського підприємства, а також фактичної контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву. Якщо жодна з цих сторін не складає консолідовану фінансову звітність, що оприлюднюється, слід також

розкривати назву материнського підприємства наступного вищого рівня, яке складає таку звітність.

- 14 Для того, щоб користувачі фінансової звітності змогли сформувати точку зору стосовно впливу відносин між пов'язаними сторонами на суб'єкта господарювання, доцільно розкривати інформацію про відносини між пов'язаними сторонами там, де існує контроль, незалежно від наявності операцій між пов'язаними сторонами.
- 15 Вимога розкривати інформацію про відносини з пов'язаними сторонами між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами є додатковою до вимог МСБО 27 та МСФЗ 12 *“Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання”*.
- 16 Пункт 13 містить посилання на материнське підприємство наступного вищого рівня. Це перше материнське підприємство у групі над безпосереднім материнським підприємством, яке складає консолідовану фінансову звітність для оприлюднення.
- 17 Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію щодо компенсації провідному управлінському персоналу, яка подається загальною сумою, а також окремо для кожної із наведених далі категорій:
- а) короткострокові виплати працівникам;
 - б) виплати після закінчення трудової діяльності;
 - в) інші довгострокові виплати працівникам;
 - г) виплати при звільненні; та
 - г) платіж на основі акцій.
- 17А Якщо суб'єкт господарювання отримує послуги провідного управлінського персоналу від іншого суб'єкта господарювання (“управлінського суб'єкта господарювання”), то від суб'єкта господарювання не вимагається застосовувати вимоги пункту 17 до компенсації, сплаченої або яка підлягає сплаті управлінським суб'єктом господарювання своїм працівникам або директорам.
- 18 Якщо суб'єкт господарювання здійснював операції з пов'язаними сторонами протягом періодів, що охоплюються фінансовою звітністю, він повинен розкрити інформацію про характер відносин з пов'язаними сторонами, а також інформацію про такі здійснені операції та непогашену заборгованість, у тому числі загальні зобов'язання, яку потребують користувачі для розуміння потенційного впливу цих відносин на фінансову звітність. Ці вимоги до розкриття інформації визначені додатково до вимог, наведених у пункті 17. Розкриття інформації має, щонайменше, включати:
- а) суму операцій;
 - б) суму непогашеної заборгованості, у тому числі загальні зобов'язання, а також:

- і) її період та умови, включаючи інформацію про наявність забезпечення і характер відшкодування, яке буде надане при погашенні; та
 - ії) детальну інформацію щодо будь-яких гарантій, наданих чи отриманих;
 - в) резерв сумнівних боргів, пов'язаних із сумою непогашеної заборгованості; та
 - г) витрати, визнані протягом періоду стосовно безнадійної або сумнівної заборгованості пов'язаних сторін.
- 18A** Суми, витрачені суб'єктом господарювання на надання послуг провідного управлінського персоналу, які надаються окремим управлінським суб'єктом господарювання, мають бути розкриті.
- 19** Інформацію, розкриття якої вимагає пункт 18, слід подавати окремо за кожною з таких категорій:
- а) материнське підприємство;
 - б) суб'єкти господарювання, які спільно контролюють суб'єкта господарювання або мають суттєвий вплив на нього;
 - в) дочірні підприємства;
 - г) асоційовані підприємства;
 - ґ) спільні підприємства, у яких даний суб'єкт господарювання є учасником спільного підприємства;
 - д) провідний управлінський персонал суб'єкта господарювання або його материнського підприємства; та
 - е) інші пов'язані сторони.
- 20** Класифікація сум кредиторської та дебіторської заборгованості пов'язаних сторін за різними категоріями (як це вимагається в пункті 19) є продовженням вимог до розкриття інформації, визначених у МСБО 1 “Подання фінансової звітності”, для інформації, що подається у звіті про фінансовий стан або у примітках. Перелік категорій розширено для надання всебічного аналізу залишків пов'язаних сторін і застосування до операцій між пов'язаними сторонами.
- 21** Далі наведено приклади операцій, які підлягають розкриттю, якщо вони здійснюються з пов'язаною стороною:
- а) придбання або продаж товарів (готових або напівфабрикатів);
 - б) придбання або продаж нерухомості та інших активів;
 - в) надання або отримання послуг;
 - г) оренда;
 - ґ) передавання досліджень та розробок;
 - д) передавання за ліцензійними угодами;

- е) передавання за фінансовими угодами (у тому числі позики та внески власного капіталу в грошовій або в натуральній формі);
 - є) надання гарантій або застави;
 - ж) загальні зобов'язання зробити щось за умови настання чи ненастання у майбутньому певної події, у тому числі договори, що підлягають виконанню в майбутньому¹ (визнані або невизнані); та
 - з) погашення зобов'язань від імені суб'єкта господарювання або суб'єктом господарювання від імені такої пов'язаної сторони.
- 22 Участь материнського або дочірнього підприємства у програмі з визначеними виплатами, яка розподіляє ризики між суб'єктами господарювання групи, є операцією між пов'язаними сторонами (див. пункт 42 МСБО 19 (зміненого в 2011 р.)).
- 23 Розкриття інформації про те, що операції з пов'язаними сторонами були здійснені на умовах, еквівалентних умовам, що превалюють в операціях між незалежними сторонами, здійснюється тільки за можливості обґрунтування таких умов.
- 24 Статті, подібні за характером, можуть розкриватися сукупно, крім випадків, коли окреме розкриття є необхідним для розуміння впливу операцій пов'язаних сторін на фінансову звітність суб'єкта господарювання.

Суб'єкти господарювання, пов'язані з органами влади

- 25 Суб'єкт господарювання, що звітує, звільняється від вимог щодо розкриття інформації, викладених у пункті 18, стосовно операцій з пов'язаними сторонами та непогашеної заборгованості, у тому числі загальних зобов'язань, з:
- а) органом влади, який здійснює контроль або спільний контроль суб'єкта господарювання, що звітує, або має суттєвий вплив на нього; та
 - б) іншим суб'єктом господарювання, що є пов'язаною стороною, оскільки той самий орган влади здійснює контроль або спільний контроль чи має суттєвий вплив на суб'єкта господарювання, що звітує, і на цього іншого суб'єкта господарювання.
- 26 Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, застосовує звільнення, викладене у пункті 25, то він повинен розкрити наступну інформацію про операції та пов'язану з ними непогашену заборгованість, про які йдеться у пункті 25:

¹ МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи" визначає договори, що підлягають виконанню в майбутньому, як договори, за якими жодна сторона не виконала жодне зі своїх зобов'язань або обидві сторони частково виконали свої зобов'язання рівною мірою.

- а) назву органу влади та характер його відносин з суб'єктом господарювання, що звітує (тобто відносини контролю, спільного контролю або суттєвого впливу);
 - б) достатньо детальну наступну інформацію, щоб надати можливість користувачам фінансової звітності суб'єкта господарювання зрозуміти вплив операцій, які здійснюються пов'язаною стороною, на його фінансову звітність:
 - (і) характер та суму кожної окремо значущої операції; та
 - (ii) для інших операцій, які є значущими в сукупності, а не кожна окремо, якісні або кількісні показники їхніх обсягів. Види операцій включають операції, перелічені у пункті 21.
- 27 Користуючись своїм судженням для визначення рівня деталізації інформації, що має розкриватися відповідно до вимог, викладених у пункті 26 б), суб'єкт господарювання, що звітує, бере до уваги те, наскільки тісними є відносини з пов'язаною стороною, а також інші чинники, доречні до визначення рівня значущості операції, а саме, чи:
- а) є вона значущою за розміром;
 - б) здійснена вона за неринковими умовами;
 - в) здійснена вона поза межами звичайної повсякденної господарської діяльності, такої, як придбання та продаж бізнесу;
 - г) розкривається інформація про неї регуляторним або наглядовим органам;
 - г) повідомляється про неї вищому управлінському персоналу;
 - д) підлягає вона ухваленню акціонерами.

Дата набрання чинності та перехідні положення

- 28 Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт ретроспективно до річних періодів, що починаються 1 січня 2011 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється всього стандарту або часткового звільнення, викладеного у пунктах 25–27 для суб'єктів господарювання, пов'язаних з органами влади. Якщо суб'єкт господарювання застосовує весь стандарт або таке часткове звільнення до періоду, що розпочався до 1 січня 2011 р., то він розкриває цей факт.
- 28А МСФЗ 10, МСФЗ 11 *"Спільна діяльність"* та МСФЗ 12, випущені у травні 2011 р., змінили пункти 3, 9, 11 б), 15, 19 б) і г) та 25. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 10, МСФЗ 11 та МСФЗ 12.
- 28Б Документ *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"* (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), випущений у жовтні 2012 р., змінив пункти 4 та 9. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування документа *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"* дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці

МСБО 24

зміни раніше, то він разом з тим застосовує й усі зміни, включені у документ *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"*.

- 28В Документ *"Щорічні вдосконалення МСФЗ 2010–2012 рр. Цикл."*, випущений у грудні 2013 р., змінив пункт 9 і додав пункти 17А та 18А. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, які починаються 1 липня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.

Вилучення МСБО 24 (2003 р.)

- 29 Цей стандарт замінює МСБО 24 *"Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін"* (переглянутий у 2003 р.).

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 26

Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення

Сфера застосування

- 1 Цей Стандарт слід застосовувати для фінансової звітності щодо програм пенсійного забезпечення в разі складання такої фінансової звітності.
- 2 Програми пенсійного забезпечення інколи називають по-різному, наприклад: “пенсійні схеми”, “пенсійні схеми за вислугою років” або “схеми пенсійного забезпечення”. Цей Стандарт розглядає програму пенсійного забезпечення як суб’єкт господарювання, що звітує відокремлено від працедавців учасників програми. Усі інші Стандарти застосовуються до фінансової звітності щодо програм пенсійного забезпечення в тому обсязі, у якому їх не замінює цей Стандарт.
- 3 Цей Стандарт розглядає облік та звітність за певною програмою пенсійного забезпечення для всіх її учасників як для єдиної групи. Він не розглядає звітність окремих учасників щодо їхніх прав на пенсійне забезпечення.
- 4 МСБО 19 “Виплати працівникам” розглядає визначення розміру витрат на пенсійне забезпечення у фінансовій звітності працедавців, які мають відповідні програми. Отже, цей Стандарт доповнює МСБО 19.
- 5 Програми пенсійного забезпечення можуть бути програмами з визначеним внеском або з визначеною виплатою. Багато хто вимагає створення окремих фондів, які можуть мати (або не мати) окремий юридичний статус і довірених осіб, до яких надходять внески та через які виконуються пенсійні виплати. Цей Стандарт застосовується незалежно від створення такого фонду або наявності довірених осіб.
- 6 Програми пенсійного забезпечення, активи яких інвестовані в страхові компанії, підлягають таким самим обліковим вимогам та вимогам щодо фінансування, як і програми, інвестовані приватно на основі угод. Отже, вони входять до сфери застосування цього Стандарту, якщо угода зі страховою компанією не укладена на ім’я визначеного учасника або групи учасників та зобов’язання щодо пенсійного забезпечення не є відповідальністю винятково страхової компанії.
- 7 У цьому Стандарті не розглядаються інші форми додаткових виплат працівникам, такі як грошові компенсації у зв’язку зі звільненням з роботи, програми відстрочених компенсацій, грошові винагороди при виході на пенсію за вислугу років, спеціальні пенсійні програми у зв’язку з достроковим виходом на пенсію або звільненням, програми з охорони здоров’я та соціального забезпечення або програми преміювання працівників. До сфери дії цього Стандарту не входять державні програми соціального забезпечення.

Визначення

- 8 Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Програми пенсійного забезпечення – угоди, за якими суб’єкт господарювання надає виплати працівникам при звільненні з роботи або після звільнення (у вигляді річного доходу або шляхом одноразової виплати) у випадку, коли такі виплати або внески працедавців на них, можна визначити або оцінити до виходу на пенсію на основі положень документа або практики суб’єкта господарювання.

Програми з визначеним внеском – програми пенсійного забезпечення, згідно з якими суми, що підлягають виплаті у вигляді пенсійного забезпечення, визначаються відповідно до внесків, сплачених до фонду, і отриманого від них інвестиційного доходу.

Програми з визначеними виплатами – це програми пенсійного забезпечення, згідно з якими суми, що належать виплаті у вигляді пенсійного забезпечення, визначаються за допомогою формули, за основу якої береться сума заробітку працівника або його робочий стаж або те й інше.

Фінансування – переведення активів до суб’єкта господарювання (фонду), відокремленого від суб’єкта господарювання працедавця з метою виконання майбутніх зобов’язань щодо пенсійних виплат.

Для цілей цього Стандарту також використовуються такі терміни:

Учасники – учасники програми пенсійного забезпечення та інші особи, які мають право на виплати згідно з цією програмою.

Чисті активи, наявні для виплат – активи програми пенсійного забезпечення за вирахуванням зобов'язань, окрім актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсійних виплат.

Актуарна теперішня вартість обіцяних пенсійних виплат – це теперішня вартість очікуваних виплат згідно з програмою пенсійного забезпечення існуючим та колишнім працівникам, пов'язаних з послугами, які вже були надані.

Гарантовані виплати працівникам – виплати, право на отримання яких, згідно з умовами програми пенсійного забезпечення, не залежить від подальшої роботи.

- 9 Деякі програми пенсійного забезпечення мають інших спонсорів, ніж працедавці; цей Стандарт застосовується і до фінансової звітності щодо таких програм.
- 10 Більшість програм пенсійного забезпечення базується на офіційних угодах. Деякі програми є неофіційними, але вони набули певного ступеня обов'язковості в результаті усталених практик, прийнятих працедавцем. Тимчасом як деякі програми пенсійного забезпечення дозволяють працедавцям обмежувати свої обов'язки за програмами; працедавцеві, як правило, важко анулювати програму, якщо йому необхідно зберегти працівників. До неофіційної програми пенсійного забезпечення застосовується така сама облікова та звітна база, як і до офіційної.
- 11 Багато програм пенсійного забезпечення передбачають створення окремих фондів, на рахунок яких робляться внески та з рахунку яких здійснюються виплати. Управління такими фондами може здійснюватися окремо незалежними сторонами, які займаються управлінням активами фондів. У деяких країнах такі сторони називають “довіренними особами”. У цьому Стандарті стосовно таких сторін вживається термін “довірена особа” – незалежно від того, чи було створено довірче товариство.
- 12 Програми пенсійного забезпечення здебільшого описуються як програми з визначеним внеском або як програми з визначеною виплатою; кожна з них має свої відмінні риси. Інколи бувають програми, які об'єднують характеристики обох типів. Цей Стандарт розглядає такі змішані програми як програми з визначеною виплатою.

Програми пенсійного забезпечення з визначеним внеском

- 13 **Фінансова звітність за програмою пенсійного забезпечення з визначеним внеском повинна містити звітність про чисті активи, наявні для виплат, та опис політики фінансування.**
- 14 Згідно з умовами програми пенсійного забезпечення з визначеним внеском, сума майбутніх виплат учасника визначається за внесками працедавця, учасника (або обох), а також за ефективністю операційної діяльності та інвестиційними доходами фонду. Обов'язки працедавця, як правило, виконуються за рахунок внесків до фонду. У таких випадках консультації актуарія, як правило, не потрібні, хоча подібною консультацією інколи користуються для визначення розміру майбутніх виплат, якого можна досягти, базуючись на поточних внесках, змінних розмірах майбутніх внесків та інвестиційних доходів.
- 15 Учасники зацікавлені в діяльності програми пенсійного забезпечення, оскільки вона безпосередньо впливає на розмір їхніх майбутніх виплат. Учасники бажають знати, чи отримано внески, а також чи здійснюється відповідний контроль для захисту прав тих, хто отримує пенсії. Працедавець, як правило, зацікавлений в ефективній та справедливій діяльності програми пенсійного забезпечення.
- 16 Метою складання та подання звітності щодо програми пенсійного забезпечення з визначеним внеском є періодичне надання інформації про програму та результати її інвестицій. Ця мета, як правило, досягається шляхом надання фінансової звітності, що містить такі положення:
 - (а) опис значущих видів діяльності за певний період та вплив будь-яких змін, що стосуються програми, а також склад учасників, термін і умови програми;
 - (б) звітність, що містить інформацію про операції та результати інвестиційної діяльності за певний період та фінансовий стан програми на кінець періоду; та
 - (в) опис інвестиційних політик.

Програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою

- 17 **Фінансова звітність щодо програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою повинна містити таке:**
 - (а) звітність, у якій міститься інформація про:
 - (і) чисті активи, наявні для виплат;

- (ii) актуарну теперішню вартість обіцяних пенсійних виплат з розмежуванням гарантованих та негарантованих виплат; та
 - (iii) кінцевий надлишок чи нестачу; або
- (б) звіт про чисті активи, наявні для виплат, у тому числі:
- (i) примітку, де розкривається актуарна теперішня вартість обіцяних пенсійних виплат з розмежуванням гарантованих та негарантованих виплат; або
 - (ii) посилання на цю інформацію у звіті актуарія, який додається.

Якщо актуарна оцінка ще не була підготовлена на дату складання фінансової звітності тоді, за основу слід брати найостаннішу оцінку і дата такої оцінки розкривається.

- 18 З метою виконання вимог пункту 17 актуарна теперішня вартість обіцяних пенсійних виплат повинна базуватися на виплатах, що їх було обіцяно згідно з умовами програми пенсійного забезпечення відповідно до послуг, наданих працівником підприємству на поточну дату. При цьому використовуються поточні або прогнозовані рівні заробітної плати з розкриттям інформації про застосовану базу. Слід також розкривати вплив будь-яких змін в актуарних припущеннях, які мали суттєвий вплив на актуарну теперішню вартість обіцяних пенсійних виплат.
- 19 У фінансовій звітності необхідно пояснювати зв'язок між актуарною теперішньою вартістю обіцяних пенсійних виплат та чистими активами, наявними для виплат, а також політику фінансування обіцяних виплат.
- 20 Згідно з умовами програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою, виплата обіцяних пенсійних виплат залежить від фінансового стану програми та спроможності тих, хто робить внески, здійснювати внески до програми в майбутньому, а також від результатів інвестиційної діяльності та операційної ефективності програми.
- 21 Програма пенсійного забезпечення з визначеною виплатою потребує періодичних консультацій актуарія для оцінки фінансових умов програми, перегляду припущень та рекомендацій щодо рівня майбутніх внесків.
- 22 Метою звітності щодо програм пенсійного забезпечення з визначеною виплатою є періодичне надання інформації про фінансові ресурси та діяльність програми, яка є корисною при оцінці зв'язку між накопиченням ресурсів та виплатами за програмою через деякий час. Ця мета, як правило, досягається шляхом подання фінансової звітності, яка містить такі положення:
- (а) опис значущих видів діяльності за певний період та вплив будь-яких змін, пов'язаних з програмою, а також склад учасників, терміни та умови програми;
 - (б) звітність, що містить інформацію про операції та результати інвестиційної діяльності за певний період і фінансовий стан програми на кінець періоду;
 - (в) інформацію, надану актуарієм у вигляді складової частини звітності або як окремий звіт; та
 - (г) опис інвестиційних політик.

Актуарна теперішня вартість обіцяних пенсійних виплат

- 23 Теперішня вартість виплат, очікуваних згідно з програмою пенсійного забезпечення, може бути обчислена та включена до звітності з використанням поточних або прогнозованих рівнів заробітної плати за час до моменту виходу на пенсію учасників.
- 24 До причин, які зумовлюють прийняття за основу поточного розміру заробітної плати, належать:
- (а) актуарна теперішня вартість обіцяних пенсійних виплат, яка є підсумком сум, що призначаються на даний час кожному учасникові програми, може бути обчислена об'єктивніше, ніж при використанні прогнозованого рівня заробітної плати, оскільки у цьому випадку використовується менша кількість припущень;
 - (б) збільшення розміру виплат, пов'язане зі збільшенням рівня заробітної плати, стає зобов'язанням за програмою на час підвищення заробітної плати; та
 - (в) сума актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсійних виплат при використанні поточних розмірів заробітної плати, як правило, тісніше пов'язана із сумою, що підлягає виплаті в разі припинення або завершення програми пенсійного забезпечення.
- 25 До причин, які зумовлюють прийняття за основу прогнозованого рівня заробітної плати, належать такі:

- (а) фінансову інформацію треба складати на основі припущення безперервної діяльності – незалежно від того, які припущення та облікові оцінки необхідно робити;
- (б) згідно з програмами пенсійного забезпечення з кінцевою виплатою, виплати визначаються виходячи з розміру заробітних плат на дату виходу на пенсію або на дату, близьку до дати виходу на пенсію; отже, треба прогнозувати розмір заробітних плат, рівнів внесків та норм прибутку; та
- (в) неможливість об'єднання прогнозованих даних щодо заробітної плати у випадку, коли більша частина фінансування базується на прогнозованих розмірах заробітної плати, може призвести до відображення у звітності явно надмірного фінансування, якщо програма не має надмірного фінансування, або до включення у звітність адекватного фінансування при недостатньому фінансуванні програми.

26 Актуарна теперішня вартість обіцяних пенсійних виплат, що базується на поточному розмірі заробітних плат, розкривається у фінансовій звітності щодо програми пенсійного забезпечення для того, щоб вказати на зобов'язання щодо виплат, зароблених на дату фінансової звітності. Актуарну теперішню вартість обіцяних пенсійних виплат, що базується на прогнозованому розмірі заробітних плат, слід розкривати, щоб вказати на обсяг потенційних зобов'язань на основі припущення про безперервність діяльності, яке, як правило, є підставою для фінансування. Крім розкриття актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсійних виплат, може бути потрібним надання вичерпного пояснення для чіткого визначення контексту, в якому слід розглядати інформацію про актуарну теперішню вартість обіцяних пенсійних виплат. Таке пояснення може надаватися у вигляді інформації про адекватність запланованого майбутнього фінансування та політики фінансування, які базуються на прогнозованих розмірах заробітної плати. Пояснення можна включати до фінансової звітності або до звітності актуарія.

Частота актуарних оцінок

27 У багатьох країнах актуарні оцінки здійснюються не частіше, ніж кожні три роки. Якщо актуарна оцінка ще не була підготовлена на дату фінансової звітності, тоді за основу береться найостанніша оцінка із зазначенням дати цієї оцінки.

Зміст фінансової звітності

28 Для програм пенсійного забезпечення з визначеною виплатою інформація надається в одному з таких форматів, що відображають різні практики розкриття та надання актуарної інформації:

- (а) до складу фінансової звітності входить звіт, у якому відображено чисті активи, наявні для виплат, актуарна теперішня вартість обіцяних пенсійних виплат та кінцевий надлишок або нестача. До складу фінансової звітності щодо програми пенсійного забезпечення також входять звіти про зміни в чистих активах, наявних для виплат, та зміни в актуарній теперішній вартості обіцяних пенсійних виплат. Фінансову звітність може також супроводжувати окремий звіт актуарія, який підтверджує актуарну теперішню вартість обіцяних пенсійних виплат;
- (б) до складу фінансової звітності входить звіт, що відображає чисті активи, наявні для виплат, та звіт, який відображає зміни в чистих активах, наявних для виплат. Актуарна теперішня вартість обіцяних пенсійних виплат розкривається в примітках до звітності. Фінансову звітність може також супроводжувати звіт актуарія, який підтверджує актуарну теперішню вартість обіцяних пенсійних виплат; та
- (в) до складу фінансової звітності входить звіт про чисті активи, наявні для виплат, та звіт, який відображає зміни в чистих активах, наявних для виплат, із актуарною теперішньою вартістю обіцяних пенсійних виплат у вигляді окремого звіту актуарія.

Для кожного формату до фінансової звітності може додаватися звіт довірених осіб про характер управління або звіт директорів та звіт про інвестиційну діяльність.

29 Прихильники надання інформації у форматах, наведених у пунктах 28(а) та (б), вважають, що визначення розмірів обіцяних пенсійних виплат та інша інформація, що надається згідно з цими підходами, допомагає користувачам оцінити поточний статус програми пенсійного забезпечення та ймовірність того, що зобов'язання за програмою пенсійного забезпечення виконуються. Вони також вважають, що повними повинні бути власне фінансові звіти і вони не повинні спиратися на супровідну звітність. Однак дехто вважає, що інформація, подана у форматі, описаному в пункті 28(а), може справляти враження, що існує зобов'язання, тоді як актуарна теперішня вартість обіцяних пенсійних виплат, на їхню думку, не має всіх характеристик зобов'язання.

30 Прихильники надання інформації у форматі, описаному у пункті 28(в), вважають, що актуарну теперішню вартість обіцяних пенсійних виплат не треба вводити до звітності, що відображає чисті

активи, наявні для виплат, за форматом, указаним у пункті 28(а), або навіть розкривати у примітці, як зазначає пункт 28 (б), оскільки вона буде безпосередньо порівнюватися з активами програми пенсійного забезпечення, а таке порівняння може бути неправильним. Вони доводять, що актуарії не обов'язково порівнюють актуарну теперішню вартість обіцяних пенсійних виплат з ринковою вартістю інвестицій, а натомість можуть оцінювати теперішню вартість грошових потоків, які очікуються від інвестицій. Отже, прихильники подання інформації в цьому форматі вважають, що таке порівняння не може відобразити загальну оцінку програми актуарієм і може бути неправильно зрозумілим. Дехто вважає також, що, незважаючи на визначення розмірів обіцяних пенсійних виплат, інформацію про них треба подавати тільки в окремому звіті актуарія, який також може надавати і належне пояснення.

- 31 Цей Стандарт приймає точку зору прихильників дозволеного розкриття інформації щодо обіцяних пенсійних виплат у вигляді окремого звіту актуарія. Цей Стандарт відхиляє аргументи проти кількісного визначення розміру актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсійних виплат. Відповідно, формати, описані в пунктах 28(а) і 28(б), вважаються прийнятними згідно з положеннями цього Стандарту, як і формат надання інформації, описаний у пункті 28(в), настільки, наскільки фінансова звітність містить посилання на звіт актуарія і супроводжуються цим звітом, а він, своєю чергою, включає актуарну теперішню вартість обіцяних пенсійних виплат.

Усі програми пенсійного забезпечення

Оцінка активів програми

- 32 **Інвестиції програми пенсійного забезпечення відображаються за справедливою вартістю. Щодо ринкових цінних паперів, то їх справедливою вартістю є ринкова вартість. Якщо утримуються інвестиції програми пенсійного забезпечення, щодо яких оцінити справедливую вартість неможливо, слід розкривати причини того, чому не використовується справедлива вартість.**
- 33 Щодо ринкових цінних паперів, справедливою вартістю, як правило, є ринкова вартість, оскільки вона вважається найкориснішою оцінкою цінних паперів на дату звіту та за результатом інвестиційної діяльності за визначений період. Ті цінні папери, які мають фіксовану вартість погашення та були придбані для виконання зобов'язань згідно з програмою пенсійного забезпечення або певних її частин, можуть відображатися за сумами, що базуються на їх остаточній вартості погашення, припускаючи існування постійної ставки доходності до строку погашення. Якщо утримуються інвестиції програми пенсійного забезпечення, щодо яких оцінити справедливую вартість неможливо, такі як сукупне право на власність суб'єкта господарювання, розкривається причина того, чому не використовується справедлива вартість. Якщо інвестиції програми пенсійного забезпечення відображаються не за справедливою або ринковою вартістю, а на основі інших сум, то, як правило, справедлива вартість теж розкривається. Облік активів, які використовуються для діяльності фонду, ведеться згідно з відповідними Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Розкриття інформації

- 34 **Фінансова звітність щодо програм пенсійного забезпечення з визначеним внеском чи з визначеною виплатою повинна містити також таку інформацію:**
- (а) звіт про зміни в чистих активах, наявних для виплат;
 - (б) суттєву інформацію про облікову політику; та
 - (в) опис програми пенсійного забезпечення та вплив будь-яких змін у програмі протягом звітного періоду.
- 35 Фінансова звітність, яку надає програма пенсійного забезпечення, (у разі доречності) включає:
- (а) звіт про чисті активи, наявні для виплат, із розкриттям:
 - (i) відповідним чином класифікованих активів на кінець періоду;
 - (ii) бази, використаної для оцінки активів;
 - (iii) детальної інформації щодо інвестиції, яка перевищує 5% чистих активів, наявних для виплат, або 5% цінних паперів будь-якого класу чи типу;
 - (iv) детальної інформації про будь-яку інвестицію в працівника; та
 - (v) зобов'язань, інших ніж актуарна теперішня вартість обіцяних пенсійних виплат;
 - (б) звіт про зміни в чистих активах, наявних для виплат, у якому вказують:

- (i) внески працедавців;
 - (ii) внески працівників;
 - (iii) доходи від інвестицій, такі як проценти та дивіденди;
 - (iv) інші доходи;
 - (v) сплачені виплати або виплати, що підлягають сплаті (які аналізуються, наприклад, як пенсійні виплати у випадку смерті та втрати працездатності, а також одноразові виплати);
 - (vi) адміністративні витрати;
 - (vii) інші витрати;
 - (viii) податки на прибуток;
 - (ix) прибутки та збитки від продажу інвестицій та зміни у вартості інвестицій; та
 - (x) переведення коштів до інших програм пенсійного забезпечення та з них;
- (в) опис політики фінансування програми;
- (г) для програм з визначеною виплатою – актуарну теперішню вартість обіцяних пенсійних виплат (серед яких можна розрізнити гарантовані та негарантовані виплати), котра базується на виплатах, обіцяних згідно з умовами програми, на обсязі наданих послуг на дату з використанням поточних або прогнозованих рівнів заробітної плати; ця інформація може бути включена до супровідного звіту актуарія і повинна розглядатися у зв'язку з відповідною фінансовою звітністю; та
- (г) для програм з визначеною виплатою – опис значущих актуарних припущень та методу, використаного для обчислення актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсійних виплат.
- 36 Звіт щодо програми пенсійного забезпечення містить опис програми у вигляді складової частини фінансової звітності або у вигляді окремого звіту. До нього можуть включатися:
- (а) назви працедавців і груп працівників, охоплених програмою пенсійного забезпечення;
 - (б) кількість учасників, які отримують виплати, та кількість інших учасників, класифікованих відповідним чином;
 - (в) тип програми – з визначеним внеском або визначеною виплатою;
 - (г) примітка щодо того, чи учасники програми роблять до неї внески;
 - (г) опис пенсійних виплат, обіцяних учасникам;
 - (д) опис будь-яких умов припинення програми; та
 - (е) зміни в пунктах від (а) до (д) протягом звітного періоду.

Як правило, робляться посилання на інші документи, які користувачам нескладно отримати і в яких наводиться опис програми пенсійного забезпечення і включається лише інформація про подальші зміни.

Дата набуття чинності

- 37 Цей МСБО набуває чинності для фінансової звітності щодо програми пенсійного забезпечення, що охоплює періоди, починаючи з 1 січня 1988 р. або пізніше.
- 38 Документ *“Розкриття інформації про облікові політики”*, який вносить зміни до МСБО 1 *“Подання фінансової звітності”* та Положення з практики МСФЗ 2 *“Здійснення суджень про суттєвість”*, виданий у лютому 2021, змінили пункт 34. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних звітних періодів, що починаються з 1 січня 2023 року або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27

Окрема фінансова звітність

Мета

- 1 Мета цього стандарту – визначити порядок обліку та вимоги розкриття інформації щодо інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства, якщо суб'єкт господарювання складає окрему фінансову звітність.

Сфера застосування

- 2 Цей стандарт слід застосовувати для обліку інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства, якщо суб'єкт господарювання вирішує (або повинен відповідно до місцевих нормативних вимог) подавати окрему фінансову звітність.
- 3 Цей стандарт не встановлює, які суб'єкти господарювання складають окрему фінансову звітність. Він застосовується, коли суб'єкт господарювання складає окрему фінансову звітність, яка відповідає Міжнародним стандартам фінансової звітності.

Визначення

- 4 Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:
- Консолідована фінансова звітність** – фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки єдиного економічного суб'єкта господарювання.
- Окрема фінансова звітність** – звітність, що подається суб'єктом господарювання, у якій суб'єкт господарювання може вибирати, залежно від вимог цього Стандарту, чи обліковувати свої інвестиції у дочірні, спільні та асоційовані підприємства за собівартістю відповідно до МСФЗ 9 "*Фінансові інструменти*", чи за методом участі в капіталі, описаним в МСБО 28 "*Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства*".
- 5 Вказані далі терміни визначені у Додатку А до МСФЗ 10 "*Консолідована фінансова звітність*", Додатку А до МСФЗ 11 "*Спільна діяльність*" та пункті 3 до МСБО 28:
- асоційоване підприємство
 - контроль об'єкта інвестування
 - метод участі в капіталі
 - група
 - інвестиційний суб'єкт господарювання
 - спільний контроль
 - спільне підприємство
 - учасник спільного підприємства
 - материнське підприємство
 - суттєвий вплив
 - дочірнє підприємство.
- 6 Окрема фінансова звітність – це така звітність, що подається додатково до консолідованої фінансової звітності або додатково до фінансової звітності інвестора, у якого немає інвестицій у дочірні підприємства, але є інвестиції в асоційовані або спільні підприємства, у якій інвестиції в асоційовані підприємства або спільні підприємства обліковуються з використанням МСБО 28 методу участі в капіталі, за винятком обставин, викладених в пунктах 8–8А.

МСБО 27

- 7 Фінансова звітність суб'єкта господарювання, який не має дочірнього підприємства, асоційованого підприємства або частки учасника спільного підприємства у спільному підприємстві, не є окремою фінансовою звітністю.
- 8 Суб'єкт господарювання, який згідно з пунктом 4а) МСФЗ 10 звільняється від консолідації, або згідно з пунктом 17 МСБО 28 (зміненого у 2011 р.) від застосування методу участі в капіталі, може подавати окрему фінансову звітність як свою єдину фінансову звітність.
- 8А Інвестиційний суб'єкт господарювання, від якого вимагається у поточному періоді та всіх поданих порівняльних періодах застосовувати виняток щодо консолідації до всіх своїх дочірніх підприємств відповідно до пункту 31 МСФЗ 10, подає окрему фінансову звітність як свою єдину фінансову звітність.

Складання окремої фінансової звітності

- 9 Окрема фінансова звітність складається відповідно до усіх застосовних МСФЗ, за винятком передбаченого в пункті 10.
- 10 Коли суб'єкт господарювання складає окрему фінансову звітність, він обліковує інвестиції у дочірні, спільні та асоційовані підприємства або:
- а) за собівартістю, або
 - б) відповідно до МСФЗ 9, або
 - в) з використанням методу участі в капіталі, як описано в МСБО 28.
- Суб'єкт господарювання має застосовувати однаковий метод обліку до кожної категорії інвестицій. Інвестиції, які обліковуються за собівартістю або з використанням методу участі в капіталі, слід обліковувати відповідно до МСФЗ 5 "*Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність*", якщо вони класифіковані як утримувані для продажу (або включені до ліквідаційної групи, яка класифікована як утримувана для продажу або для розподілу). За таких обставин облік інвестицій, відповідно до МСФЗ 9, не змінюється.
- 11 Якщо суб'єкт господарювання вирішить, відповідно до пункту 18 МСБО 28 (зміненого у 2011 р.), оцінювати свої інвестиції в асоційовані або спільні підприємства за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9, то він має обліковувати такі інвестиції у такий саме спосіб і в окремій фінансовій звітності.
- 11А Якщо материнське підприємство повинно, відповідно до пункту 31 МСФЗ 10, оцінювати свою інвестицію в дочірнє підприємство за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9, то воно обліковує свою інвестицію в дочірнє підприємство у такий самий спосіб і в своїй окремій фінансовій звітності.
- 11Б Якщо материнське підприємство припиняє бути інвестиційним суб'єктом господарювання, або стає інвестиційним суб'єктом господарювання, то воно обліковує зміни з дати, коли сталася така зміна статусу, таким чином:
- а) якщо суб'єкт господарювання припиняє бути інвестиційним суб'єктом господарювання, то суб'єкт господарювання обліковує інвестицію в дочірнє підприємство відповідно до пункту 10, або Датою зміни статусу слід вважати дату придбання. Справедлива вартість дочірнього підприємства на дату, яка вважається датою придбання, повинна відображати передану компенсацію, якщо облік інвестиції здійснюється відповідно до п 10.
 - i) [Вилучено]
 - ii) [Вилучено]
 - б) коли суб'єкт господарювання стає інвестиційним суб'єктом господарювання, він обліковує інвестицію у дочірнє підприємство за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9. Різницю між попередньою балансовою вартістю дочірнього підприємства та його справедливою вартістю на дату зміни статусу інвестора слід визнавати як прибуток або збиток у прибутку або збитку. Кумулятивну величину будь-якого коригування справедливої вартості, раніше визнану в іншому сукупному доході щодо таких дочірніх підприємств, слід розглядати так, нібито інвестиційним суб'єктом господарювання здійснив вибуття таких дочірніх підприємств на дату зміни статусу.
- 12 Дивіденди, отримані від дочірнього, спільно контролюваного або асоційованого підприємства в своїй окремій фінансовій звітності, коли встановлено його право отримати дивіденди. Дивіденди визнаються у прибутку або збитку окрім випадків, коли суб'єкт господарювання обирає можливість застосовувати метод участі в капіталі, і в цьому випадку дивіденди визнаються як зменшення балансової вартості інвестиції.

- 13 Коли материнське підприємство проводить реорганізацію структури своєї групи шляхом створення нового суб'єкта господарювання у якості свого материнського підприємства в спосіб, який відповідає таким критеріям:
- а) нове материнське підприємство отримує контроль над первісним материнським підприємством шляхом випуску інструментів власного капіталу в обмін на існуючі інструменти власного капіталу первісного материнського підприємства;
 - б) активи та зобов'язання нової групи та первісної групи є однаковими безпосередньо перед реорганізацією та після неї; та
 - в) власники первісного материнського підприємства перед реорганізацією мають однакові абсолютні та відносні частки в чистих активах первісної групи та нової групи безпосередньо перед реорганізацією та після неї,
- і нове материнське підприємство обліковує свої інвестиції в первісне материнське підприємство відповідно до пункту 10а) у своїй окремій фінансовій звітності, нове материнське підприємство має оцінювати собівартість за балансовою вартістю своєї частки статей власного капіталу, що визнана в окремій фінансовій звітності первісного материнського підприємства на дату реорганізації.
- 14 Аналогічно, суб'єкт господарювання, який не є материнським підприємством, може створити новий суб'єкт господарювання в якості свого материнського підприємства в спосіб, який задовольняє критеріям, наведеним в пункті 13. Вимоги пункта 13 застосовуються однаковою мірою до таких реорганізацій. У таких випадках посилання на "первісне материнське підприємство" та "первісну групу" є посиланнями на «первісний суб'єкт господарювання».

Розкриття інформації

- 15 Здійснюючи розкриття інформації у своїй окремій фінансовій звітності, суб'єкт господарювання застосовує усі доречні МСФЗ, в тому числі вимоги, викладені в пунктах 16 та 17.
- 16 Якщо материнське підприємство, згідно з пунктом 4а) МСФЗ 10, вирішує не складати консолідованої фінансової звітності, а натомість скласти окрему фінансову звітність, то воно має розкривати у цій окремій фінансовій звітності:
- а) той факт, що ця фінансова звітність є окремою фінансовою звітністю; факт використання звільнення від консолідації; назву та основне місце ведення бізнесу (та країну реєстрації, якщо суб'єкт господарювання зареєстрований не у місці ведення бізнесу) суб'єкта господарювання, консолідована фінансова звітність якого, що відповідає Міжнародним стандартам фінансової звітності, була складена для оприлюднення; а також адресу, за якою можна отримати цю консолідовану фінансову звітність;
 - б) перелік суттєвих інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства із зазначенням
 - i) назви таких об'єктів інвестування,
 - ii) основного місця ведення бізнесу (та країни реєстрації, якщо суб'єкт господарювання зареєстрований не у місці ведення бізнесу) таких об'єктів інвестування;
 - iii) його частки власності (та частки прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності), утримуваної в таких об'єктах інвестування;
 - в) опис методу, використаного для обліку інвестицій, зазначених у підпункті б).
- 16А Якщо інвестиційний суб'єкт господарювання, який є материнським підприємством (окрім материнського підприємства, про яке йдеться в пункті 16), складає, відповідно до пункту 8А, окрему фінансову звітність як свою єдину фінансову звітність, то він розкриває цей факт. Інвестиційний суб'єкт господарювання також розкриває інформацію про інвестиційні суб'єкти господарювання, якої вимагає МСФЗ 12 "Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання".
- 17 Якщо материнське підприємство (інше, ніж материнське підприємство, визначене в пунктах 16–16А) або інвестор, який спільно контролює об'єкт інвестування або чинить

суттєвий вплив на нього, складає окрему фінансову звітність, то материнське підприємство або інвестор мають вказати фінансову звітність, складену відповідно до МСФЗ 10, МСФЗ 11 або МСБО 28 (зміненого у 2011 р.), з якою вона пов'язана. Материнське підприємство або інвестор повинні також розкрити у своїй окремій фінансовій звітності:

- а) той факт, що ця фінансова звітність є окремою фінансовою звітністю, і причини їх складання, якщо це не вимагається законодавством;
- б) перелік суттєвих інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства із зазначенням
 - і) назви таких об'єктів інвестування,
 - іі) основного місця ведення бізнесу (та країни реєстрації, якщо суб'єкт господарювання зареєстрований не у місці ведення бізнесу) таких об'єктів інвестування;
 - ііі) їхньої частки власності (та частки прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності), утримуваної в таких об'єктах інвестування;
- в) опис методу, використаного для обліку інвестицій, зазначених у підпункті б).

Дата набрання чинності та перехідні положення

- 18 Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт раніше вказаної дати, то він розкриває цей факт і одночасно застосовує МСФЗ 10, МСФЗ 11, МСФЗ 12 та МСБО 28 (змінений у 2011 р.)
- 18А Документ "Інвестиційні суб'єкти господарювання" (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), виданий у жовтні 2012 р., змінив пункти 5, 6, 17 та 18 та додав пункти 8А, 11А–11Б, 16А та 18Б–18Ж. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Застосування до періодів, що починаються раніше вказаної дати, дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, то він розкриває цей факт і водночас застосовує всі зміни, включені у документ "Інвестиційні суб'єкти господарювання".
- 18Б Якщо на дату першого застосування змін, запроваджених документом "Інвестиційні суб'єкти господарювання" (якою для цілей цього МСФЗ вважається початок річного звітного періоду, для якого такі зміни застосовуються вперше), материнське підприємство дійшло висновку, що воно є інвестиційним суб'єктом господарювання, то до своєї інвестиції у дочірнє підприємство воно застосовує пункти 18В–18Ж.
- 18В На дату першого застосування інвестиційний суб'єкт господарювання, який раніше оцінював свою інвестицію у дочірнє підприємство за собівартістю, повинен натомість оцінювати таку інвестицію за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку так, нібито вимоги цього МСФЗ були чинні завжди. Інвестиційний суб'єкт господарювання повинен ретроспективно скоригувати річний період, що безпосередньо передує даті першого застосування, а також скоригувати нерозподілений прибуток на початок періоду, що безпосередньо передує даті першого впровадження цього МСФЗ, для будь-якої різниці між:
- а) попередньою балансовою вартістю інвестиції та
 - б) справедливою вартістю інвестиції інвестора у дочірнє підприємство.
- 18Г На дату першого застосування інвестиційний суб'єкт господарювання, який раніше оцінював свою інвестицію у дочірнє підприємство за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному доході, повинен продовжувати оцінювати таку інвестицію за справедливою вартістю. Кумулятивну величину будь-якого коригування справедливої вартості, раніше визнаного в іншому сукупному доході, слід перевести до нерозподіленого прибутку на початок річного періоду, що безпосередньо передує даті першого застосування.
- 18Г На дату першого застосування інвестиційний суб'єкт господарювання не повинен здійснювати коригувань виконаного раніше обліку частки участі у дочірньому підприємстві, яке він раніше вирішив оцінювати за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9, як дозволено в пункті 10.
- 18Д До дати, з якої суб'єкт господарювання починає застосовувати МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості", інвестиційний суб'єкт господарювання використовує ті значення справедливої вартості, які були повідомлені інвесторам або керівництву, якщо ці значення представляють суму, за яку

інвестицію можна було б обміняти між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами на дату оцінки.

- 18E Якщо оцінювання інвестиції у дочірнє підприємство відповідно до пунктів 18В–18Д є неможливим (як визначено в МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"), то інвестиційний суб'єкт господарювання повинен застосовувати вимоги цього МСФЗ на початок найбільш раннього періоду, для якого застосування пунктів 18В–18Д є можливим, причому це може бути поточний період. Інвестор ретроспективно коригує річний період, який безпосередньо передує даті першого застосування, окрім випадків, коли найбільш ранній період, для якого застосування цього пункту є можливим, – це поточний період. Якщо оцінювання справедливої вартості дочірнього підприємства є можливим для інвестиційного суб'єкта господарювання раніше, ніж початок безпосередньо попереднього періоду, то інвестор повинен скоригувати власний капітал на початок безпосередньо попереднього періоду для будь-якої різниці між
- попередньою балансовою вартістю інвестиції та
 - справедливою вартістю інвестиції інвестора у дочірнє підприємство.

Якщо найбільш ранній період, для якого застосування цього пункту є можливим, – це поточний період, то коригування власного капіталу має бути визнане на початок поточного періоду

- 18С Якщо інвестиційний суб'єкт господарювання здійснив вибуття інвестиції у дочірнє підприємство або втратив контроль над нею до дати першого застосування змін, запроваджених документом "Інвестиційні суб'єкти господарювання", то від інвестиційного суб'єкта господарювання не вимагається виконання коригувань здійсненого раніше відображення в обліку такої інвестиції.
- 18Ж Незважаючи на посилання на річний період, що безпосередньо передує даті першого застосування ("безпосередньо попередній період") в пунктах 18В–18Е, суб'єкт господарювання може також подати скориговану порівняльну інформацію для будь-яких раніше поданих періодів, але він не зобов'язаний цього робити. Якщо суб'єкт господарювання подає скориговану порівняльну інформацію для будь-яких більш ранніх періодів, то всі посилання на "безпосередньо попередній період" в пунктах 18В–18Е слід читати як "найбільш ранній поданий скоригований порівняльний період". Якщо суб'єкт господарювання подає не скориговану порівняльну інформацію для будь-якого більш раннього періоду, то він повинен чітко ідентифікувати інформацію, яка не була скоригована, зазначити, що вона підготовлена на іншій основі та пояснити таку основу
- 18З Документ "Метод участі у власному капіталі в окремій фінансовій звітності (Зміни до МСБО 27)", виданий у серпні 2014 р., змінив пункти 4–7, 10, 11Б та 12. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2016 р. або пізніше, ретроспективно відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки". Дострокове застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для періоду, що починається раніше зазначеної дати, він розкриває цей факт.

Посилання на МСФЗ 9

- 19 Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт, але ще не застосовує МСФЗ 9, то будь-які посилання на МСФЗ 9 слід вважати посиланнями на МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка".

Вилучення МСБО 27 (2008 р.)

- 20 Цей стандарт виданий паралельно з МСФЗ 10. Разом ці два МСФЗ замінюють МСБО 27 "Консолідована та окрема фінансова звітність" (змінений у 2008 р.).

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства

Мета

- 1 Мета цього стандарту – визначити порядок обліку інвестицій в асоційовані підприємства та встановити вимоги щодо застосування методу участі у капіталі при обліку інвестицій в асоційовані та спільні підприємства.

Сфера застосування

- 2 Цей Стандарт застосовується усіма суб'єктами господарювання, які є інвесторами, що мають спільний контроль над об'єктом інвестування або чинять суттєвий вплив на нього.

Визначення

- 3 Терміни, що використовуються в цьому стандарті, мають такі значення:

Асоційоване підприємство – це суб'єкт господарювання, на який інвестор має суттєвий вплив.

Консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки єдиного економічного суб'єкта господарювання.

Метод участі в капіталі – це метод обліку, за яким інвестицію первісно визнають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування після придбання. Прибуток чи збиток інвестора включає частку інвестора в прибутку чи збитку об'єкта інвестування, а інший сукупний дохід інвестора включає його частку в іншому сукупному доході об'єкта інвестування.

Спільне підприємство – це спільна діяльність, при якій сторони, які мають спільний контроль над діяльністю, мають право на частку в чистих активах підприємства.

Спільна діяльність – це діяльність, над якою дві або більша кількість сторін мають спільний контроль.

Спільний контроль – це узгоджений контрактом розподіл контролю над діяльністю, який існує лише тоді, коли рішення про значущі види діяльності вимагають одностайної згоди сторін, між якими розподілено контроль.

Учасник спільного підприємства – сторона спільного підприємства, яка має спільний контроль над таким спільним підприємством.

Суттєвий вплив – це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль чи спільний контроль таких політик.

- 4 Вказані далі терміни визначені в пункті 4 МСБО 27 "Окрема фінансова звітність" та у Додатку А до МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність" та вживаються у цьому стандарті у значенні, вказаному у тих МСФЗ, у яких вони визначені:

- контроль об'єкта інвестування
- група
- материнське підприємство
- окрема фінансова звітність
- дочірнє підприємство.

Суттєвий вплив

- 5 Якщо суб'єкт господарювання володіє прямо або опосередковано (через дочірні підприємства) 20 відсотками або більшою кількістю відсотків прав голосу в об'єкті інвестування, то припускається, що суб'єкт господарювання має суттєвий вплив, доки не буде чітко доведено протилежне. Навпаки, якщо суб'єкт господарювання володіє (прямо або опосередковано через дочірні підприємства) менше ніж 20 відсотками прав голосу в об'єкті інвестування, то припускається, що цей суб'єкт господарювання не має суттєвого впливу, доки наявність такого впливу не буде чітко доведена. Якщо інший інвестор має значне володіння або володіє часткою більшості, то це не обов'язково є перешкодою для суб'єкта господарювання мати суттєвий вплив.
- 6 Як правило, свідченням наявності суттєвого впливу суб'єкта господарювання є один чи декілька таких фактів:
- а) представництво в раді директорів або в аналогічному керівному органі об'єкта інвестування;
 - б) участь у процесах розробки політики, у тому числі участь у прийнятті рішень щодо дивідендів або інших виплат;
 - в) значущі операції між суб'єктом господарювання та його об'єктами інвестування;
 - г) обмін управлінським персоналом; або
 - г) надання необхідної технічної інформації.
- 7 Суб'єкт господарювання може володіти варантами, опціонами «кол» на акції, борговими інструментами або інструментами власного капіталу, які можуть бути конвертовані у звичайні акції, або іншими подібними інструментами, які, у разі їх реалізації або конвертування, нададуть суб'єктові господарювання додаткове право голосу або зменшать права голосу іншої сторони щодо фінансових та операційних політик іншого суб'єкта господарювання (тобто потенційні права голосу). Існування та вплив потенційних прав голосу, які є здійсненими або конвертованими на поточний час (в тому числі потенційні права голосу, які належать іншому суб'єктові господарювання), беруться до уваги під час оцінки того, чи має суб'єкт господарювання суттєвий вплив. Потенційні права голосу не є здійсненими або конвертованими на поточний час, якщо, наприклад, їх не можна реалізувати або конвертувати до певної дати в майбутньому чи доки не відбудеться майбутня подія.
- 8 Оцінюючи, чи впливають потенційні права голосу на наявність суттєвого впливу, суб'єкт господарювання перевіряє всі факти та обставини (включаючи умови реалізації потенційних прав голосу та будь-які інші контрактні угоди, які розглядаються окремо або разом), що впливають на потенційні права голосу, за винятком намірів управлінського персоналу або фінансової здатності реалізувати чи конвертувати такі потенційні права.
- 9 Суб'єкт господарювання втрачає суттєвий вплив на об'єкт інвестування, коли він втрачає повноваження брати участь у прийнятті рішень щодо фінансових та операційних політик цього об'єкта інвестування. Втрата суттєвого впливу може відбуватися зі зміною або без зміни абсолютних чи відносних прав власності. Це може відбуватися, наприклад, якщо асоційоване підприємство стає об'єктом контролю з боку уряду, судових органів, адміністратора чи регулятора. Це також може відбуватися внаслідок контрактної угоди.

Метод участі в капіталі

- 10 Згідно з методом участі в капіталі, при первісному визнанні інвестиція в асоційоване або спільне підприємство визнається за собівартістю і згодом її балансова вартість збільшується або зменшується для визнання частки інвестора в прибутку або збитку об'єкта інвестування після дати придбання. Частка інвестора в прибутку або збитку об'єкта інвестування визнається в прибутку або збитку інвестора. Виплати, отримані від об'єкта інвестування, зменшують балансову вартість інвестиції. Коригування балансової вартості можуть бути необхідними й при зміні пропорційної частки інвестора в об'єкті інвестування, яка виникає від змін в інших сукупних доходах об'єкта інвестування. Такі зміни включають і зміни, що виникають від переоцінки основних засобів та від різниці у валютних курсах. Частка інвестора в цих змінах визнається в іншому сукупному доході інвестора (див. МСБО 1 "Подання фінансової звітності").
- 11 Визнання доходу на основі отриманих розподілених сум може не бути адекватною оцінкою доходу, отриманого інвестором від інвестиції в асоційоване чи спільне підприємство, оскільки отримані розподілені суми можуть бути мало пов'язаними з результатами діяльності асоційованого чи

спільного підприємства. Оскільки інвестор має спільний контроль над об'єктом інвестування або чинить суттєвий вплив на нього, то інвестор має частку участі в результатах діяльності асоційованого чи спільного підприємства і, внаслідок цього, дохід від своєї інвестиції. Інвестор обліковує цю частку участі, розширюючи сферу охоплення своєї фінансової звітності і включаючи до неї частку прибутку або збитку такого об'єкта інвестування. Внаслідок цього застосування суб'єктом господарювання метода участі у капіталі забезпечує більш інформативну звітність про чисті активи та прибуток та збиток інвестора.

- 12 Коли існують потенційні права голосу чи інші похідні фінансові інструменти, що містять потенційні права голосу, то частка участі суб'єкта господарювання в асоційоване чи спільне підприємство визначається виключно на основі існуючих часток у власності і не відображає можливої реалізації чи конвертування потенційних прав голосу чи інших похідних фінансових інструментів, окрім випадків, коли застосовується пункт 13.
- 13 За деяких обставин суб'єкт господарювання має існуюче право власності внаслідок операції, яка у даний період часу надає йому доступ до доходів, пов'язаних з часткою власності. За таких обставин частка, що відноситься до суб'єкта господарювання, визначається з урахуванням фактичної реалізації таких потенційних прав голосу та інших похідних фінансових інструментів, які в даний період часу надають суб'єктові господарювання доступ до доходів.
- 14 МСФЗ 9 "Фінансові інструменти" не застосовується до часток участі в асоційованих та спільних підприємствах, що обліковуються за методом участі в капіталі. Якщо фінансові інструменти, що містять потенційні права голосу, по суті в даний період часу надають доступ до доходу, пов'язаного з часткою власності в асоційованому чи спільному підприємстві, то такі фінансові інструменти не належать до сфери застосування МСФЗ 9. В усіх інших випадках фінансові інструменти, що містять потенційні права голосу в асоційованому чи спільному підприємстві, обліковуються відповідно до МСФЗ 9.
- 14А Суб'єкт господарювання також застосовує МСФЗ 9 до інших фінансових інструментів в асоційованому або спільному підприємстві, до якого не застосовується метод власного капіталу. До них належать довгострокові ставки відсотка, які, по суті, є частиною чистих інвестицій суб'єкта господарювання в асоційоване або спільне підприємство (див. пункти 38). Суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 9 до таких довгострокових ставок відсотка, перш ніж застосувати пункт 38 та пункти 40–43 цього Стандарту. Застосовуючи МСФЗ 9, суб'єкт господарювання не враховує будь-яких коригувань до балансової вартості довгострокових ставок відсотка, які виникають внаслідок застосування цього Стандарту.
- 15 Окрім випадків, коли інвестиція або частина інвестиції в асоційоване або спільне підприємство класифікується як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5 "*Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність*", інвестиція або будь-яка утримувана частка в інвестиції, не класифікована як утримувана для продажу, має бути класифікована як непоточний актив.

Застосування методу участі в капіталі

- 16 Суб'єкт господарювання, який має спільний контроль над об'єктом інвестування або чинить суттєвий вплив на нього, має обліковувати свою інвестицію в асоційоване чи спільне підприємство застосовуючи метод участі в капіталі за винятком випадків, коли така інвестиція кваліфікується для звільнення відповідно до пунктів 17–19.

Звільнення від застосування методу участі в капіталі

- 17 Суб'єктові господарювання не потрібно застосовувати метод участі в капіталі до своєї інвестиції в асоційоване чи спільне підприємство, якщо суб'єкт господарювання є материнським підприємством, яке звільнене від складання консолідованої фінансової звітності відповідно до сфери застосування звільнення, викладеної в пункті 4а) МСФЗ 10, або якщо наявне все наведене далі:
 - а) суб'єкт господарювання є дочірнім підприємством, яке перебуває в повній власності або частковій власності іншого суб'єкта господарювання, і його інші власники, (в тому числі й ті, хто за інших обставин не має права голосу) були поінформовані і не мають заперечень щодо того, що суб'єкт господарювання не застосовує метод участі в капіталі;

- б) боргові інструменти або інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання не обертаються на відкритому ринку (на вітчизняній чи зарубіжній фондовій біржі або ж на позабіржовому ринку, в тому числі на місцевому та регіональному ринках);
 - в) суб'єкт господарювання не подавав і не перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або до іншого регуляторного органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок;
 - г) кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство суб'єкта господарювання складає для оприлюднення консолідовану фінансову звітність відповідно до вимог МСФЗ 10.
- 18 Якщо інвестиція в асоційоване чи спільне підприємство утримується суб'єктом господарювання (або утримується опосередковано через нього), який є організацією венчурного капіталу або пайовим фондом, трастом і подібними суб'єктами господарювання, в тому числі пов'язаними з інвестиціями страховими фондами, то такий суб'єкт господарювання може прийняти рішення оцінювати такі інвестиції за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку чи збитку відповідно до МСФЗ 9. Суб'єкт господарювання приймає таке рішення окремо для асоційованого чи спільного підприємства при первісному визнанні асоційованого чи спільного підприємства. Прикладом інвестиційного страхового фонду, є фонд, який зберігається суб'єктом господарювання, як страхові контракти з умовами прямої участі. Для цих випадків страхові контракти включають інвестиційні договори з дискреційними ознаками участі. Суб'єкт господарювання приймає рішення окремо для кожного асоційованого чи спільного підприємства при первісному визнанні асоційованого чи спільного підприємства. (Див. МСФЗ 17 Страхові контракти щодо термінів, які використовуються в цьому пункті, визначених у цьому Стандарті.)
- 19 Якщо суб'єкт господарювання має інвестицію в асоційоване підприємство, частка якої утримується опосередковано через організацію венчурного капіталу або пайовий фонд, траст чи подібний суб'єкт господарювання, у тому числі пов'язаний з інвестиціями страховий фонд, то такий суб'єкт господарювання може прийняти рішення оцінювати таку частку інвестиції в асоційоване підприємство за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку чи збитку відповідно до МСФЗ 9, незалежно від того, чи чинить організація венчурного капіталу або пайовий фонд, траст чи подібний суб'єкт господарювання, у тому числі пов'язаний з інвестиціями страховий фонд, суттєвий вплив на інвестицію. Якщо суб'єкт господарювання приймає таке рішення, то суб'єкт господарювання має застосовувати методи участі у власному капіталі до будь-якої решти інвестиції в асоційоване підприємство, яка не утримується через організацію венчурного капіталу або пайовий фонд, траст чи подібний суб'єкт господарювання, у тому числі пов'язані з інвестиціями страхові фонди.

Класифікація інвестиції як "утримуваної для продажу"

- 20 Суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 5 до інвестиції або частини інвестиції в асоційоване або спільне підприємство, яка відповідає критеріям для її класифікації як утримуваної для продажу. Будьяку збережену частку інвестиції в асоційоване чи спільне підприємство, яка не класифікована як утримувана для продажу, слід обліковувати за методом участі в капіталі до вибуття такої частки, класифікованої як утримувана для продажу. Після вибуття суб'єкт господарювання обліковує будь-яку збережену частку участі в асоційованому або спільному підприємстві відповідно до МСФЗ 9, окрім випадків, коли збережена частка участі продовжує бути асоційованим чи спільним підприємством, і в такому випадку суб'єкт господарювання застосовує метод участі в капіталі.
- 21 Якщо інвестиція або частина інвестиції в асоційоване або спільне підприємство, які раніше класифікувалися як утримувані для продажу, перестають відповідати критеріям такої класифікації, їх слід обліковувати із застосуванням методу участі в капіталі ретроспективно, починаючи з дати їх класифікації як утримуваних для продажу. Фінансова звітність за періоди, протягом яких інвестиція в асоційовані компанії класифікована як утримувана для продажу, мають бути змінені відповідним чином.

Припинення застосування методу участі в капіталі

- 22 Суб'єкт господарювання припиняє застосовувати метод участі в капіталі, починаючи з дати, коли його інвестиція перестає бути асоційованим або спільним підприємством, а саме:
- а) якщо інвестиція перетворюється у дочірнє підприємство, суб'єкт господарювання обліковує свою інвестицію відповідно до МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу" та МСФЗ 10;

- б) якщо збережена частка участі в колишньому асоційованому або спільному підприємстві є фінансовим активом, то суб'єкт господарювання оцінює збережену частку участі за справедливою вартістю. Справедливу вартість збереженої частки участі слід вважати справедливою вартістю при первісному визнанні її як фінансового актива відповідно до МСФЗ 9. Суб'єкт господарювання визнає у прибутку або збитку будь-яку різницю між
- i) справедливою вартістю будь-якої збереженої частки участі та будь-якими коштами від вибуття частини частки участі в асоційованому або спільному підприємстві; та
 - ii) балансовою вартістю інвестиції на дату, коли було припинено використання метода участі в капіталі.
- в) коли суб'єкт господарювання припиняє використовувати метод участі в капіталі, суб'єкт господарювання має обліковувати всі суми, які раніше визнавались в іншому сукупному доході у зв'язку з такою інвестицією, на такій самій основі, яка вимагалася б, якби об'єкт інвестування безпосередньо здійснив вибуття відповідних активів та зобов'язань.
- 23 Тому, якщо прибуток або збиток, визнаний раніше об'єктом інвестування у складі іншого сукупного доходу, перекласифікується у прибуток чи збиток від вибуття відповідних активів або зобов'язань, то суб'єкт господарювання перекласифікує прибуток або збиток із власного капіталу у прибуток або збиток (як коригування внаслідок перекласифікації), коли припиняється використання метода участі в капіталі. Наприклад, якщо асоційоване або спільне підприємство має кумулятивні курсові різниці, пов'язані із закордонною господарською одиницею, а суб'єкт господарювання припиняє використовувати методу участі в капіталі, то суб'єкт господарювання перекласифікує у прибуток або збиток той прибуток чи збиток, який раніше був визнаний в іншому сукупному доході у зв'язку з цією закордонною господарською одиницею.
- 24 **Якщо інвестиція в асоційоване підприємство перетворюється в інвестицію у спільне підприємство або в інвестицію у спільне підприємство перетворюється в інвестицію в асоційоване підприємство, то суб'єкт господарювання продовжує застосовувати методу участі в капіталі і не переоцінює збережену частку участі.**

Зміни частки власності

- 25 Якщо частка власності суб'єкта господарювання в асоційованому або спільному підприємстві зменшилася, але інвестиція і надалі класифікується як асоційоване чи спільне підприємство, відповідно, то суб'єкт господарювання має перекласифікувати у прибуток або збиток ту частку прибутків або збитків, яка раніше була визнана в іншому сукупному доході і яка пов'язана з таким зменшенням частки власності, так ніби такий прибуток або збиток необхідно було перекласифікувати у прибуток або збиток при вибутті відповідних активів або зобов'язань.

Процедури методу участі в капіталі

- 26 Багато процедур, які є прийнятними для застосування методу участі в капіталі, подібні до процедур консолідації, визначених у МСФЗ 10. До того ж загальні концепції, які є основоположними для процедур, що застосовуються в обліку придбання дочірнього підприємства, застосовуються також для обліку придбання інвестиції в асоційоване або спільне підприємство.
- 27 Частка групи в асоційованому або спільному підприємстві є сукупністю часток участі материнського підприємства та його дочірніх підприємств у такому асоційованому або спільному підприємстві. Частки участі інших асоційованих або спільних підприємств групи у цьому випадку ігноруються. Якщо асоційоване або спільне підприємство має дочірні, асоційовані або спільні підприємства, то прибуток або збиток, інший сукупний дохід та чисті активи, що враховуються при застосуванні методу участі в капіталі, – це той прибуток або збиток, інший сукупний дохід та чисті активи, що визнані у фінансовій звітності асоційованого або спільного підприємства (включаючи частку цього асоційованого або спільного підприємства у прибутку або збитку, іншому сукупному доході та чистих активах його асоційованих та спільних підприємств), після будь-яких коригувань, необхідних для запровадження єдиних облікових політик (див. пункти 35 та 36А).
- 28 Прибутки та збитки, які є наслідком операцій “зверху вниз” та “знизу вгору” з активами, які не становлять бізнесу, як визначено в МСФЗ 3 між суб'єктом господарювання (включаючи його консолідовані дочірні підприємства) та його асоційованим або спільним підприємством, визнаються у фінансовій звітності суб'єкта господарювання лише у межах часток непов'язаних суб'єктів господарювання в асоційованому чи спільному підприємстві. Операції “зверху вниз” – це, наприклад,

продажі активів асоційованим або спільним підприємством інвесторові. Частка інвестора у прибутках та збитках асоційованого чи спільного підприємства, які є наслідком цих операцій, виключається. Операції “знизу вгору” – це, наприклад, продажі або передачі активів інвестором в асоційоване або спільне підприємство.

- 29 Якщо операції “зверху вниз” є свідченням зменшення чистої вартості реалізації активів, які передбачається продати або передати, або збитку внаслідок зменшення корисності таких активів, то такі збитки інвестор має визнавати повністю. Якщо операції “знизу вгору” є свідченням зменшення чистої вартості реалізації активів, які передбачається придбати, або збитку внаслідок зменшення корисності таких активів, то інвестор має визнавати свою частку в цих збитках.
- 30 Прибуток або збиток, який є наслідком внеску немонетарного актива, який не становить бізнесу, як визначено в МСФЗ 3, в асоційоване або спільне підприємство в обмін на частку участі у власному капіталі в такому асоційованому або спільному підприємстві слід обліковувати відповідно до пункта 28, за винятком випадків, коли внесок позбавлений комерційної сутності, як цей термін описаний в МСБО 16 “Основні засоби”. Якщо такий внесок позбавлений комерційної сутності, то прибуток або збиток вважається нереалізованим і не визнається, окрім випадків, коли також застосовується пункт 31. Такі нереалізовані прибутки та збитки слід згортати проти інвестиції, яка обліковується за допомогою метода участі в капіталі, і не слід подавати як відстрочені прибутки або збитки в консолідованому звіті суб’єкта господарювання про фінансовий стан або у звіті суб’єкта господарювання про фінансовий стан, у якому інвестиції обліковуються за допомогою метода участі в капіталі.
- 31 Якщо, окрім отримання частки участі у власному капіталі асоційованого або спільного підприємства, суб’єкт господарювання отримує грошові або негрошові активи, то суб’єкт господарювання визнає повністю у прибутку або збитку частку прибутку або збитку негрошового внеску, пов’язану з отриманими грошовими або негрошовими активами.
- 31А Прибуток або збиток, який є наслідком операції “зверху вниз” з участю активів, які становлять бізнес, як визначено в МСФЗ 3, між суб’єктом господарювання (в тому числі його консолідованими дочірніми підприємствами) та його асоційованим або спільним підприємством визнається у фінансовій звітності інвестора повністю.
- 31Б Суб’єкт господарювання може продати або внести активи за двома або більше операціями. Визначаючи, чи становлять продані або внесені активи бізнес, як визначено в МСФЗ 3, суб’єкт господарювання має розглянути, чи є продаж або внесок таких активів частиною багатьох операцій, які слід обліковувати як одну операцію відповідно до вимог пункту Б97 МСФЗ 10.
- 32 Інвестиція в асоційоване підприємство обліковується із застосуванням методу участі в капіталі, починаючи з дати, коли це підприємство стає асоційованим або спільним. Після придбання інвестиції будь-яка різниця між собівартістю інвестиції та часткою суб’єкта господарювання в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов’язань об’єкта інвестування обліковується таким чином:
- а) гудвіл, пов’язаний з асоційованим або спільним підприємством, включається в балансову вартість інвестиції. Амортизація цього гудвілу не дозволяється;
 - б) будь-яке перевищення частки суб’єкта господарювання в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов’язань об’єкта інвестування над собівартістю інвестиції включається як дохід при визначенні частки суб’єкта господарювання у прибутку або збитку асоційованого або спільного підприємства за той період, у якому інвестиція придбана.
- Відповідні коригування частки суб’єкта господарювання у прибутках або збитках асоційованого чи спільного підприємства після придбання здійснюються для обліку, наприклад, амортизації активів, що амортизуються, на основі їхньої справедливої вартості на дату придбання. Подібним чином, відповідні коригування частки суб’єкта господарювання у прибутках або збитках асоційованого або спільного підприємства після придбання здійснюються щодо збитків від зменшення корисності активів, таких як гудвіл або основні засоби.
- 33 Застосовуючи метод участі в капіталі, суб’єкт господарювання використовує останню наявну фінансову звітність асоційованого або спільного підприємства. Якщо звітні дати суб’єкта господарювання та асоційованого або спільного підприємства різні, то асоційоване або спільне підприємство складає для використання суб’єктом господарювання фінансову звітність на ту саму дату, що й фінансова звітність суб’єкта господарювання (за винятком тих випадків, коли це зробити неможливо).

- 34 **Якщо відповідно до пункту 33 фінансова звітність асоційованого або спільного підприємства, яка використовується при застосуванні методу участі в капіталі, була складена на іншу дату, ніж фінансова звітність суб'єкта господарювання, необхідно внести коригування для відображення значущих операцій чи подій, які відбуваються між цією датою та датою фінансової звітності суб'єкта господарювання. У будь-якому випадку різниця між датами завершення звітного періоду асоційованого або спільного підприємства та суб'єкта господарювання не повинна перевищувати трьох місяців. Тривалість звітних періодів та будь-яка різниця між датами закінчення звітних періодів повинні залишатися однаковими від одного періоду до іншого.**
- 35 **Фінансову звітність суб'єкта господарювання слід складати із застосуванням єдиних облікових політик щодо подібних операцій та подій за схожих обставин.**
- 36 Якщо асоційоване або спільне підприємство застосовує облікові політики, відмінні від облікових політик, що застосовуються суб'єктом господарювання щодо подібних операцій та подій за схожих обставин, то у разі використання суб'єктом господарювання фінансової звітності асоційованого підприємства при застосуванні методу участі в капіталі необхідно зробити відповідні коригування для узгодження облікових політик асоційованого або спільно підприємства з обліковими політиками суб'єкта господарювання, крім описаних у пункті 36 А.
- 36А Незважаючи на вимоги пункту 36, якщо суб'єкт господарювання, який сам не є інвестиційним суб'єктом господарювання, має частку участі в асоційованому або спільному підприємстві, яке є інвестиційним суб'єктом господарювання, то цей суб'єкт господарювання може, застосовуючи метод участі у капіталі, зберегти оцінку справедливої вартості, застосовану асоційованим або спільним підприємством цього суб'єкта господарювання до часток участі цього асоційованого або спільного підприємства у дочірніх підприємствах. Це рішення приймається окремо для кожного асоційованого чи спільного підприємства інвестиційного суб'єкта господарювання, на пізнішу з наведених далі дат: а) дати, коли вперше визнається асоційоване чи спільне підприємство інвестиційного суб'єкта господарювання; б) дати, коли асоційоване чи спільне підприємство стає інвестиційним суб'єктом господарювання; в) дати, коли асоційоване чи спільне підприємство інвестиційного суб'єкта господарювання вперше стає материнським підприємством.
- 37 Якщо асоційоване або спільне підприємство має в обігу кумулятивні привілейовані акції, що утримуються іншими, ніж суб'єкт господарювання, сторонами та класифікуються як власний капітал, тоді суб'єкт господарювання обчислює свою частку прибутку або збитку після коригування на суму дивідендів за такими акціями, незалежно від того, чи були дивіденди оголошені чи ні.
- 38 Якщо частка суб'єкта господарювання у збитках асоційованого або спільного підприємства дорівнює або перевищує його частку в асоційованому або спільному підприємстві, то суб'єкт господарювання припиняє визнання своєї частки подальших збитків. Частка в асоційованому або спільному підприємстві – це балансова вартість інвестиції в асоційоване або спільне підприємство, визначена за методом участі в капіталі, разом з будь-якими довгостроковими внесками, які, за сутністю, складають частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання в асоційоване або спільне підприємство. Наприклад, стаття, за якою розрахунок не планується і не очікується в близькому майбутньому, є за сутністю продовженням інвестиції суб'єкта господарювання в асоційоване або спільне підприємство. Такі статті можуть включати привілейовані акції та довгострокову дебіторську заборгованість або позики, але не включають торговельну дебіторську заборгованість, торговельну кредиторську заборгованість або будь-яку довгострокову дебіторську заборгованість, для якої існує відповідне забезпечення, таке як кредити під забезпечення. Збитки, визнані при застосуванні методу участі в капіталі, що перевищують інвестицію суб'єкта господарювання у звичайні акції, застосовуються до інших компонентів частки суб'єкта господарювання в асоційованому або спільному підприємстві в порядку, зворотному їхньому старшинству (тобто переважному праву при ліквідації).
- 39 Після зменшення частки суб'єкта господарювання до нуля, додаткові збитки та зобов'язання визнаються тільки у тому обсязі, щодо якого суб'єкт господарювання взяв на себе юридичні або конструктивні зобов'язання або здійснив платежі за дорученням асоційованого або спільного підприємства. Якщо у подальшому асоційоване або спільне підприємство відображає у звітності прибутки, суб'єкт господарювання поновлює визнання своєї частки цих прибутків тільки після того, як його частка прибутків дорівнює частці невизнаних збитків.

Збитки від зменшення корисності

- 40 Після застосування методу участі в капіталі, включаючи визнання збитків асоційованого або спільного підприємства згідно з пунктом 38, суб'єкт господарювання застосовує вимоги пунктів 41А-

МСБО 28

41В, щоб з'ясувати, чи наявні якісь об'єктивні докази зменшення корисності його чистої інвестиції в асоційоване або спільне підприємство.

41 [Видалено]

41А Корисність чистої інвестиції в асоційоване або спільне підприємство зменшується, а збитки від зменшення корисності мають місце тоді й лише тоді, коли існують об'єктивні докази зменшення корисності внаслідок однієї або кількох подій, що настали після первісного визнання чистої інвестиції («події збитку») й така подія (або події) збитку справила вплив на оціночний обсяг майбутніх грошових потоків від чистої інвестиції, який можна оцінити достовірно. З'ясування єдиної конкретної події, що призвела до зменшення корисності, може виявитись неможливим. Зменшення корисності, натомість, могло бути викликане сукупним впливом кількох подій. Збитки, очікувані внаслідок майбутніх подій, незалежно від того, наскільки вони є ймовірними, не визнаються. Об'єктивні докази зменшення корисності чистої інвестиції включають у себе наявні дані про такі події збитку, що привернули до себе увагу суб'єкта господарювання:

- а) значні фінансові труднощі асоційованого або спільного підприємства;
- б) порушення договору на кшталт дефолту або прострочення платежів асоційованим або спільним підприємством;
- в) надання суб'єктом господарювання з економічних або юридичних міркувань поступки своєму асоційованому або спільному підприємству з огляду на його фінансові труднощі, можливість надання якої за інших умов суб'єкт господарювання не розглядав би;
- г) зростання ймовірності оголошення асоційованим або спільним підприємством банкрутства або іншої фінансової реорганізації; або
- г) зникнення активного ринку для чистої інвестиції внаслідок фінансових труднощів асоційованого або спільного підприємства.

41Б Зникнення активного ринку через те, що інструменти власного капіталу або фінансові інструменти асоційованого або спільного підприємства більше не котируються на організованому ринку, не є доказом зменшення корисності. Зниження кредитного рейтингу асоційованого або спільного підприємства або зниження справедливої вартості асоційованого або спільного підприємства саме по собі не є, але може не бути доказом зменшення корисності в разі розгляду разом із іншою наявною інформацією.

41В Окрім типів подій, зазначених у пункті 41А, до об'єктивних доказів зменшення корисності чистих інвестицій у інструменти власного капіталу асоційованого або спільного підприємства, належить інформація про значні зміни із несприятливим впливом, що мали місце у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому працює асоційоване або спільне підприємство, та вказують, що собівартість інвестицій в інструменти власного капіталу не може бути повернута. Значне або тривале зниження справедливої вартості інвестиції в інструмент власного капіталу до рівня, нижчого за їх собівартість, також є об'єктивним доказом зменшення корисності.

42 Оскільки гудвіл, який є частиною балансової вартості інвестиції в асоційоване або спільне підприємство, невизнається окремо, то він не підлягає перевірці на зменшення корисності, згідно з вимогами МСБО 36 "*Зменшення корисності активів*" щодо перевірки гудвілу на зменшення корисності. Замість цього на зменшення корисності згідно МСБО 36 перевіряють загальну балансову вартість інвестиції як єдиного активу шляхом порівняння суми її очікуваного відшкодування (більша з двох оцінок: вартості використання та справедливої вартості на продаж) та її балансової вартості у випадках, коли застосування пунктів 41А-41В вказує на те, що корисність інвестиції може зменшитися. Визнаний за таких обставин збиток від зменшення корисності не розподіляється на жодний з активів, включаючи гудвіл, який є складовою вартості інвестиції в асоційоване або спільне підприємство. Відповідно, будь-яке сторнування цього збитку від зменшення корисності визнається згідно з МСБО 36 в обсязі подальшого збільшення суми очікуваного відшкодування цієї інвестиції. Визначаючи вартість використання інвестиції, суб'єкт господарювання попередньо оцінює:

- а) свою частку теперішньої вартості попередньо оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, будуть згенеровані асоційованим або спільним підприємством, включаючи грошові потоки від операцій асоційованого або спільного підприємства та надходження від остаточного вибуття інвестиції, або
- б) теперішню вартість попередньо оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, виникнуть від дивідендів від інвестиції та від її остаточного вибуття.

За умови використання належних припущень, обидва методи дають однаковий результат.

- 43 Сума очікуваного відшкодування інвестиції в асоційоване або спільне підприємство оцінюється для кожного асоційованого або спільного підприємства, за винятком ситуацій, коли це асоційоване або спільне підприємство не генерує надходження грошових коштів від своєї діяльності, які б в цілому були незалежними від надходжень від інших активів суб'єкта господарювання.

Окрема фінансова звітність

- 44 Інвестиція в асоційоване або спільне підприємство обліковується в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання згідно з пунктом 10 МСБО 27 (зміненого у 2011 р.).

Дата набрання чинності і перехідні положення

- 45 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для річних періодів, що починаються з 1 січня 2013 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт раніше, то він розкриває цей факт і одночасно застосовує МСФЗ 10, МСФЗ 11 "Спільна діяльність", МСФЗ 12 "Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання" та МСБО 27 (змінений у 2011 р.).
- 45А МСФЗ 9, випущений у червні 2018 р., змінив пункти 40-42 та додав пункти 41А-41В. Суб'єкт господарювання має застосовувати ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.
- 45Б Документ "Метод участі у власному капіталі в окремій фінансовій звітності" (Зміни до МСБО 27), випущений у серпні 2014 р., змінив пункт 25. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, що починаються 1 січня 2016 р. або пізніше, ретроспективно відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки". Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 45В Документ "Операція продажу або внеску активів між інвестором та асоційованим або спільним підприємством" (Зміни до МСФЗ 10 та МСБО 28), випущений у вересні 2014 р., змінив пункти 28 та 30 і додав пункти 31А-31Б. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно до операцій продажу або внеску активів, що відбуваються у річні періоди, які починаються з або після дати, визначеної РМСБО. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, то він розкриває цей факт.
- 45Г Документ "Інвестиційні суб'єкти господарювання: застосування винятку щодо консолідації" (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 28), випущений у грудні 2014 р., змінив пункти 17, 27 та 36 і додав пункт 36А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2016 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 45Г Документ "Щорічні вдосконалення МСФЗ. Цикл 2014–2016 рр.", випущений у грудні 2016 р., змінив пункти 18 і 36А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно відповідно до МСБО 8 до річних періодів, що починаються 1 січня 2018 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 45Д МСФЗ 17, випущений у травні 2017 р., додав пункт 18. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 17.
- 45Е Документ "Довгострокові ставки відсотка в асоційованих та спільних підприємствах", випущений у жовтні 2017 р., додав пункт 14А та видалив пункт 41. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно відповідно до МСБО 8 до річних періодів, що починаються 1 січня 2019 р. або пізніше, крім випадків, зазначених у пункті 45С – 45И. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, він розкриває цей факт.
- 45С Суб'єкт господарювання, який вперше застосовує зміни, визначені пунктом 45Е під час першого застосування МСФЗ 9 повинні застосовувати вимоги щодо переходу в МСФЗ 9 до довгострокових ставок відсотка, описаних у пункті 14А.
- 45Ж Суб'єкт господарювання, який вперше застосовує зміни до пункту 45Е, після того, як він вперше застосовує МСФЗ 9, повинен застосовувати вимоги перехідних положень МСФЗ 9, необхідні для

МСБО 28

застосування вимог, викладених у пункті 14А для довгострокових інтересів. З цією метою посилання на дату первинного застосування в МСФЗ 9 слід читати як посилання на початок річного звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання вперше застосує ці зміни (дата первинного застосування змін). Від суб'єкта господарювання не вимагається переобчислювати попередні періоди, щоб відобразити застосування змін. Суб'єкт господарювання може переобчислити попередні періоди лише якщо це можливо без використання попередніх даних.

- 453 При першому застосуванні змін, доданих до пункту 45Е, суб'єкту господарювання, який застосує тимчасове звільнення від МСФЗ 9 відповідно до МСФЗ 4 “*Страхові контракти*”, не потрібно переобчислювати попередні періоди для відображення застосування змін. Суб'єкт господарювання може переобчислити попередні періоди, лише якщо це можливо без використання попередніх даних.
- 45И Якщо суб'єкт господарювання не переобчислює попередні періоди, застосовуючи пункт 45Ж або пункт 45З, на дату первинного застосування змін він повинен визнавати у нерозподіленому прибутку на початок періоду (або іншому компоненті власного капіталу, який підходить) будь-яку різницю між:
- а) попередньою балансовою вартістю довгострокових ставок відсотка, описаною в пункті 14А на цю дату; та
 - б) балансовою вартістю цих довгострокових ставок відсотка на цю дату.

Посилання на МСФЗ 9

- 46 Якщо суб'єкт господарювання застосує цей стандарт, але ще не застосує МСФЗ 9, то будь-які посилання на МСФЗ 9 слід вважати посиланнями на МСБО 39.

Вилучення МСБО 28 (2003 р.)

- 47 Цей Стандарт замінює МСБО 28 “*Інвестиції в асоційовані підприємства*” (переглянутий у 2003 р.).

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 29 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції¹

Сфера застосування

- 1 Цей Стандарт слід застосовувати до фінансової звітності, зокрема до консолідованої фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання, функціональною валютою якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою.
- 2 У країні з гіперінфляційною економікою звітність про результати операційної діяльності та фінансовий стан, подана в національній валюті без перерахунку, є некорисною. Купівельна спроможність грошей втрачається настільки швидко, що порівняння сум, отриманих від операцій та інших подій, що відбулися в різні проміжки часу, навіть у той самий обліковий період, вводить в оману.
- 3 Цей Стандарт не встановлює абсолютного рівня, на якому вважається, що виникає гіперінфляція. Необхідність перераховувати фінансові звіти згідно з цим Стандартом є питанням судження. Показником гіперінфляції є характеристики економічного середовища в країні, які включають таке (але не обмежуються таким):
 - а) основна маса населення віддає перевагу збереженню своїх цінностей у формі немонетарних активів або у відносно стабільній іноземній валюті. Суми, утримувані в національній валюті, негайно інвестуються для збереження купівельної спроможності;
 - б) основна маса населення розглядає грошові суми не в національній валюті, а у відносно стабільній іноземній валюті. Ціни можуть також наводитися в цій валюті;
 - в) продаж та придбання на умовах відстрочки платежу здійснюється за цінами, які компенсують очікувану втрату купівельної спроможності протягом періоду відстрочки платежу, навіть якщо цей період є коротким;
 - г) ставки відсотка, заробітна плата та ціни індексуються згідно з індексом цін; та
 - г) кумулятивний рівень інфляції за трирічний період наближається до 100% або перевищує цей рівень.
- 4 Вважається за краще, щоб усі суб'єкти господарювання, які звітують у валюті тієї самої країни з гіперінфляційною економікою, застосовували цей Стандарт, починаючи з тієї самої дати. Проте цей Стандарт застосовують до фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання з початку звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання визначив існування гіперінфляції в країні, у національній валюті якої подається звітність.

Перерахунок фінансової звітності

- 5 Ціни змінюються з часом у результаті дії різних специфічних або загальних політичних, економічних та соціальних факторів. Специфічні фактори (наприклад, зміни попиту та пропозиції або зміни технології) можуть спричинити те, що окремі ціни значно підвищуються або знижуються незалежно одна від одної. Крім того, загальні чинники можуть привести до змін загального рівня цін, а отже, і загальної купівельної спроможності грошей.
- 6 Суб'єкти господарювання, які складають фінансову звітність на обліковій основі історичної собівартості, не враховують змін загального рівня цін або зростання конкретних цін визнаних суб'єктом господарювання активів чи зобов'язань. Винятком є ті активи або зобов'язання, які суб'єкт господарювання оцінює за справедливою вартістю відповідно до вимог або ж за власним вибором. Наприклад, переоцінку основних засобів можна здійснювати до справедливої вартості, а оцінку біологічних активів згідно із загальними вимогами слід, як правило, робити за справедливою вартістю. Проте деякі суб'єкти господарювання подають фінансову звітність на основі поточного витратного підходу, який відображає вплив змін конкретних цін на утримувані активи.

¹ Згідно з документом "Вдосконалення МСФЗ", випущеним у травні 2008 р., Рада змінила терміни, що використовуються в МСБО 29, для узгодженості з іншими МСФЗ, а саме: а) «ринкова вартість» була замінена терміном «справедлива вартість», та б) «результати операційної діяльності» та «чистий прибуток» були замінені на «прибуток або збиток».

- 7 В умовах гіперінфляції фінансова звітність, незалежно від того, чи є вона на основі підходу за історичною собівартістю чи на основі поточного витратного підходу, корисна лише тоді, коли вона виражена в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. Отже, цей Стандарт застосовується до фінансової звітності суб'єктів господарювання, що подають звітність у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Не дозволяється подавати інформацію, що вимагається цим Стандартом, у вигляді додатка до неперерахованої фінансової звітності. Крім того, не рекомендується окреме подання фінансової звітності до її перерахування.
- 8 **Фінансова звітність суб'єкта господарювання, функціональною валютою якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою, незалежно від того, чи є вона на основі підходу за історичною собівартістю чи на основі поточного витратного підходу, має бути виражена в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. Відповідні дані для попереднього періоду, що вимагаються згідно з МСБО 1 “Подання фінансової звітності” (переглянутого у 2007 році), а також будь-яка інформація, що стосується більш ранніх періодів, також мають бути виражені в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. З метою подання порівняльних сум в іншій валюті подання застосовують пункти 42 б) та 43 МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів”.**
- 9 **Прибуток або збиток від чистої монетарної позиції слід включати до прибутку або збитку і розкривати окремо.**
- 10 Для перерахунків фінансової звітності відповідно до цього Стандарту треба застосовувати певні процедури, а також судження. Послідовне застосування цих процедур та суджень від одного звітного періоду до іншого звітного періоду має важливіше значення, ніж абсолютна точність остаточних сум, включених до перерахованої фінансової звітності.
- Фінансова звітність за історичною собівартістю**
- Звіт про фінансовий стан**
- 11 Суми у звіті про фінансовий стан, які ще не виражені в одиниці виміру, що діє на кінець звітного періоду, перераховуються із застосуванням загального індексу цін.
- 12 Монетарні статті не перераховуються, оскільки вони вже виражені в грошовій одиниці виміру, що діє на кінець звітного періоду. Монетарні статті – це утримувані суб'єктом господарювання гроші, а також статті, які мають бути отримані або сплачені у грошовій формі.
- 13 Активи і зобов'язання, пов'язані угодою про зміни цін (такі як індексовані облигації та позики), коригуються згідно з цією угодою з метою визначення суми, не сплаченої за станом на кінець звітного періоду. Ці статті відображаються за цією скоригованою сумою в перерахованому звіті про фінансовий стан.
- 14 Усі інші активи і зобов'язання є немонетарними. Деякі немонетарні статті відображаються за сумами, що діють на кінець звітного періоду, такі як чиста вартість реалізації та справедлива вартість. Тому вони не перераховуються. Усі інші немонетарні активи і зобов'язання перераховуються.
- 15 Більшість немонетарних статей відображаються за їхньою собівартістю або собівартістю за вирахуванням амортизації; таким чином, вони виражені в сумах, що діють на дату їх придбання. Перерахована собівартість кожної статті або її собівартість за вирахуванням амортизації визначається шляхом застосування змін загального індексу цін до її історичної собівартості і накопиченої амортизації, починаючи з дати придбання до кінця звітного періоду. Наприклад, основні засоби, запаси сировини і товарів, гудвіл, патенти, торгові марки та подібні активи перераховуються з дати їх придбання. Запаси частково готової та готової продукції перераховуються з дати понесення витрат на придбання та переробку.
- 16 Детальних записів дат придбання об'єктів основних засобів може не бути або їх не можна попередньо оцінити. За таких окремих обставин у перший період застосування цього Стандарту може бути необхідним провести незалежну професійну оцінку вартості об'єктів як основи для їх перерахування.
- 17 Може не бути загального індексу цін за ті періоди, за які, згідно з цим Стандартом, треба перерахувати основні засоби. За таких обставин можна скористатися оцінкою на основі, наприклад, змін курсу обміну між функціональною валютою та відносно стабільною іноземною валютою.
- 18 Деякі немонетарні статті (наприклад, основні засоби), дата переоцінки яких відбулася раніше, відображаються за сумами, дійсними на дати, відмінні від дат їх придбання або дат підготовки звіту про фінансовий стан. В таких випадках балансова вартість перераховується з дати переоцінки.
- 19 Перерахована вартість немонетарної статті зменшується, згідно з відповідними МСФЗ, якщо вона перевищує суму очікуваного відшкодування. Наприклад, перераховані суми основних засобів, гудвілу, патентів і торгових марок зменшуються до суми очікуваного відшкодування; а перераховані суми запасів зменшуються до чистої вартості реалізації.
- 20 Об'єкт інвестування, облік якого здійснюється за методом участі в капіталі, може складати звіти у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Звіт про фінансовий стан і звіт про сукупний дохід

такого об'єкта інвестування перераховуються відповідно до цього Стандарту для обчислення частки інвестора в його чистих активах і в прибутках або збитках. Якщо перерахована фінансова звітність такого об'єкта інвестування виражена в іноземній валюті, її перераховують за курсом при закритті.

- 21 Вплив інфляції, як правило, визнається при визначенні витрат за позиками. Недоречним є і перерахування капітальних витрат, що фінансуються за рахунок позик, і одночасна капіталізація тієї частини витрат за позиками, яка компенсує інфляцію протягом того самого періоду. Ця частина витрат за позиками визнається як витрати того періоду, в якому вони були понесені.
- 22 Суб'єкт господарювання може придбати активи за угодою, яка дозволяє йому відстрочити платіж без сплати додаткових відсотків. Якщо неможливо умовно нарахувати суму відсотків, такі активи перераховуються з дати платежу, а не з дати придбання.
- 23 [Вилучено]
- 24 На початку першого періоду застосування цього Стандарту складові частини власного капіталу (крім нерозподіленого прибутку та будь-якої дооцінки) перераховуються з використанням загального індексу цін з дати, коли ці складники були внесені або виникли іншим чином. Будь-яка дооцінка, що виникла в попередні звітні періоди, виключається. Перерахований нерозподілений прибуток обчислюється як балансуєча сума з усіх інших сум у перерахованому звіті про фінансовий стан.
- 25 Наприкінці першого періоду і в подальші періоди всі складники власного капіталу перераховуються з використанням загального індексу цін з початку звітного періоду або дати внеску, якщо вона була пізніше. Зміни у власному капіталі протягом певного періоду розкриваються відповідно до МСБО 1.

Звіт про сукупний дохід

- 26 Цим Стандартом вимагається, щоб усі статті у звіті про сукупний дохід були виражені в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. Тому всі суми треба перерахувати з використанням змін загального індексу цін, починаючи з дат, коли окремі суми доходів або витрат були первісно відображені у фінансовій звітності.

Прибутки або збитки від чистої монетарної позиції

- 27 У період інфляції суб'єкт господарювання, який утримує перевищення монетарних активів над монетарними зобов'язаннями, втрачає купівельну спроможність, а суб'єкт господарювання, який має перевищення монетарних зобов'язань над монетарними активами, збільшує купівельну спроможність в тому випадку, якщо активи та зобов'язання не підлягають індексації відповідно до зміни цін. Цей прибуток або збиток від чистої монетарної позиції можна визначити як різницю в результаті перерахування немонетарних активів, власного капіталу і статей звіту про сукупний дохід, та коригування індексованих активів і зобов'язань. Прибуток або збиток можна попередньо оцінити шляхом застосування зміни загального індексу цін до середньозваженої для певного періоду різниці між монетарними активами і монетарними зобов'язаннями.
- 28 Прибуток або збиток від чистої монетарної позиції включаються до прибутку або збитку. Коригування активів і зобов'язань, пов'язаних угодою про зміни цін, здійснене згідно з пунктом 13, згортається з прибутком або збитком від чистих монетарних позицій. Інші статті доходів і витрат (такі як дохід від відсотків та витрати на відсотки, курсові різниці, пов'язані з інвестуванням або запозиченням коштів) також стосуються чистої монетарної позиції. Хоча такі статті розкриваються окремо, корисно подавати їх разом з прибутком або збитком від чистих монетарних позицій у звіті про сукупний дохід.

Фінансова звітність за поточною собівартістю

Звіт про фінансовий стан

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

Звіт про сукупний дохід

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

Прибутки або збитки від чистої монетарної позиції

- 31 Облік прибутків або збитків від чистої монетарної позиції обліковується відповідно до пунктів 27 та 28.

Податки

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

Звіт про рух грошових коштів

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

Відповідні дані

- 34 Відповідні дані для попереднього звітного періоду, незалежно від того, чи були вони на основі підходу за історичною собівартістю, чи на основі поточного витратного підходу, перераховуються із застосуванням загального індексу цін так, щоб порівняльна фінансова звітність була подана в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. Інформація, яка розкривається про більш ранні періоди, також виражається в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду. З метою подання порівняльних сум в іншій валюті подання застосовуються пункти 42 б) і 43 МСБО 21.

Консолідована фінансова звітність

- 35 Материнське підприємство, яке звітує у валюті країни з гіперінфляційною економікою, може мати дочірні підприємства, які також складають звітність у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Фінансову звітність будь-якого такого дочірнього підприємства необхідно перерахувати із застосуванням загального індексу цін країни, у валюті якої воно складає звітність, до включення в консолідовану фінансову звітність, яку випускає материнське підприємство. Якщо таке дочірнє підприємство є іноземним, то його перерахована фінансова звітність перераховується за курсом при закритті. Фінансова звітність дочірніх підприємств, які не звітують у валюті країни з гіперінфляційною економікою, розглядається відповідно до МСБО 21.
- 36 Якщо консолідується фінансова звітність з різними звітними датами, то всі статті (як монетарні, так і немонетарні) необхідно перерахувати в одиницю виміру, яка діє на дату консолідованої фінансової звітності.

Вибір та використання загального індексу цін

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

Постгіперінфляційна економіка

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

Розкриття інформації

- 39 Слід розкривати таку інформацію:
- а) факт, що фінансова звітність і відповідні дані для попередніх періодів були перераховані згідно зі зміною загальної купівельної спроможності функціональної валюти і, як наслідок цього, виражені в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду;
 - б) чи є фінансова звітність на основі підходу за історичною собівартістю, чи на основі поточного витратного підходу; та
 - в) щодо ідентифікації та рівня індексу цін станом на кінець звітного періоду і зміни індексу протягом поточного та попереднього звітних періодів.
- 40 Розкриття інформації, якої вимагає цей Стандарт, необхідне для пояснення основи, на якій розглядається вплив інфляції у фінансовій звітності. Розкриття інформації призначене також для надання іншої інформації, потрібної для розуміння цієї основи та остаточних сум.

Дата набрання чинності

- 41 Цей Стандарт набирає чинності для фінансової звітності, що охоплює період з 1 січня 1990 р. або пізніше.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32

Фінансові інструменти: подання

Мета

- 1 [Вилучено]
- 2 Мета цього Стандарту полягає у визначенні принципів для подання фінансових інструментів як зобов'язань або власного капіталу і для згортання фінансових активів і фінансових зобов'язань. Він застосовується до класифікації фінансових інструментів (з точки зору емітента) як фінансових активів, фінансових зобов'язань та інструментів власного капіталу; до класифікації пов'язаних з ними процентів, дивідендів, збитків та прибутків, а також до обставин, за яких слід згортати фінансові активи та фінансові зобов'язання.
- 3 Принципи, подані в цьому Стандарті, доповнюють принципи визнання та оцінки фінансових активів та фінансових зобов'язань, подані в МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”, і принципи розкриття інформації щодо них, подані в МСФЗ 7 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”.

Сфера застосування

- 4 Цей Стандарт застосовується всіма суб'єктам господарювання до всіх типів фінансових інструментів, окрім:
 - (а) тих часток участі у дочірніх, асоційованих або спільних підприємствах, що їх обліковують відповідно до МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність”, МСБО 27 “Окрема фінансова звітність” або МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства”. Проте в деяких випадках МСФЗ 10, МСБО 27 або МСБО 28 вимагають або дозволяють суб'єктові господарювання обліковувати частки участі в дочірньому, асоційованому або спільному підприємстві відповідно до МСФЗ 9. У таких випадках суб'єктам господарювання слід застосовувати вимоги цього Стандарту. Суб'єктам господарювання слід застосовувати цей Стандарт до всіх похідних інструментів на частки участі у дочірніх, асоційованих або спільних підприємствах.
 - (б) прав та зобов'язань працедавців згідно з програмами виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 “Виплати працівникам”.
 - (в) [вилучено]
 - (г) страхових контрактів, як визначеноу МСФЗ 17 “Страхові контракти” чи інвестиційних контрактів із умовами дискреційної участі у сфері застосування МСФЗ 17. Проте цей Стандарт застосовується до
 - (і) похідних інструментів, які вбудовані в контракти у сфері застосування МСФЗ 17, якщо МСФЗ 9 вимагає, щоб суб'єкт господарювання обліковував їх окремо.
 - (іі) інвестиційних компонентів, які відокремлені від контрактів у сфері застосування МСФЗ 17, якщо МСФЗ 17 вимагає такого відокремлення, крім як у тому разі, коли відокремлюваний інвестиційний компонент є інвестиційним контрактом із умовами дискреційної участі у сфері застосування МСФЗ 17.
 - (ііі) прав та обов'язків емітентів, що виникають за страховими контрактами згідно із визначенням договорів фінансової гарантії, якщо емітент застосовує МСФЗ 9 для визнання та оцінки договорів. Однак емітент повинен застосовувати МСФЗ 17 якщо він обирає можливість, передбачену пунктом 7(г) МСФЗ 17, застосовувати МСФЗ 17 для визнання та оцінки договорів.
 - (іv) прав та обов'язків суб'єкта господарювання, які є фінансовими інструментами, що виникають за договорами щодо кредитних карток чи за аналогічними договорами, що визначають механізми кредитування або здійснення платежів, які видано суб'єктом господарювання, й які відповідають визначенню страхового контракту, якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 9 до тих прав та обов'язків у відповідності з пунктом 7(є) МСФЗ 17 та пунктом 2.1(г)(iv) МСФЗ 9.

- (v) прав та обов'язків суб'єкта господарювання, що є фінансовими інструментами, які виникають за виданими суб'єктом господарювання страховими контрактами, які обмежують відшкодування в разі страхових подій сумою, необхідною за інших обставин для здійснення розрахунку за зобов'язанням держателя страхового полісу, що створене таким контрактом, якщо суб'єкт господарювання згідно з пунктом 8А МСФЗ 17 вирішить застосовувати до таких контрактів МСФЗ 9 замість МСФЗ 17.

(г) [вилучено]

- (д) фінансових інструментів, контрактів та зобов'язань за операціями, платіж за якими здійснюється на основі акцій, до яких застосовується МСФЗ 2 *“Платіж на основі акцій”*, за винятком:

- (i) контрактів у межах сфери застосування пунктів 8-10 цього Стандарту, до яких застосовується цей Стандарт,

- (ii) пунктів 33 та 34 цього Стандарту, які слід застосовувати до власних викуплених акцій, придбаних, проданих, випущених або анульованих у зв'язку з програмами опціонів на акції для працівників, програм придбання акцій працівниками та всіма іншими угодами про платіж на основі акцій.

5-7 [Вилучено]

- 8 Цей Стандарт слід застосовувати до тих контрактів на придбання чи продаж нефінансового об'єкту, погашення яких можна здійснювати на нетто-основі грошовими коштами чи іншим фінансовим інструментом або шляхом обміну фінансових інструментів, ніби ці контракти є фінансовими інструментами, за винятком контрактів, які були укладені та залишаються утримуваними з метою отримання чи надання нефінансового об'єкту згідно з вимогами суб'єкта господарювання до очікуваного придбання, продажу чи використання. Однак цей Стандарт застосовується до тих контрактів, які суб'єкт господарювання визначає як оцінені за справедливою вартістю через прибуток або збиток відповідно до пункту 2.5 МСФЗ 9 *“Фінансові інструменти”*.

- 9 Існують різні способи погашення контрактів на придбання чи продаж нефінансового об'єкту на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи обміном фінансових інструментів. Вони включають:

- (а) коли умови контракту дозволяють будь-якій стороні погашати його на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи шляхом обміну фінансових інструментів;

- (б) коли в умовах контракту чітко не визначена можливість розраховуватися на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи шляхом обміну фінансових інструментів, але суб'єкт господарювання практикує розрахунки за подібними контрактами на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи шляхом обміну фінансових інструментів (або з контрагентом, укладаючи контракти про взаємну компенсацію, або продаючи контракт до строку його здійснення чи втрати чинності);

- (в) коли суб'єкт господарювання стосовно подібних контрактів практикує отримання основного інструмента та його продаж протягом короткострокового періоду після отримання з метою генерування прибутку від короткострокових коливань ціни або дилерської маржі; та

- (г) нефінансовий об'єкт, яка є предметом контракту, легко конвертується у грошові кошти.

Контракт, до якого застосовується (б) або (в), не укладається з метою отримання чи надання нефінансового об'єкту згідно з вимогами суб'єкта господарювання щодо очікуваної купівлі, продажу чи використання і, відповідно, на нього поширюється сфера застосування цього Стандарту. Інші контракти, до яких застосовується пункт 8, оцінюються, щоб визначити, чи були вони укладені та чи залишаються утримуваними з метою отримання або надання нефінансового об'єкту згідно з вимогами суб'єкта господарювання щодо очікуваної купівлі, продажу чи використання і, відповідно, чи поширюється на них сфера застосування цього Стандарту.

- 10 Проданий опціон на придбання чи продаж нефінансового об'єкту, який можна погасити на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи шляхом обміну фінансових інструментів згідно з 9 (а) або (г) перебуває у сфері застосування цього Стандарту. Такий контракт не можна укладати з метою отримання чи надання нефінансового об'єкту згідно з вимогами суб'єкта господарювання щодо очікуваної купівлі, продажу чи використання.

Визначення (див.також пункти К33–К323)

11 Терміни, що використовуються в цьому Стандарті, мають такі значення:

Фінансовий інструмент – це будь-який контракт, який приводить до виникнення фінансового активу в одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу у іншого суб'єкта господарювання.

Фінансовий актив – це будь-який актив, що є:

- (а) грошовими коштами;
- (б) інструментом власного капіталу іншого суб'єкта господарювання;
- (в) контрактним правом:
 - (і) отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого суб'єкта господарювання, або
 - (іі) обмінювати фінансові активи чи фінансові зобов'язання з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно сприятливими для суб'єкта господарювання, або
- (г) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є:
 - (і) непохідним інструментом, за який суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний отримати змінну кількість власних інструментів капіталу, або
 - (іі) похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обміном фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу. З цією метою до інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання не включають: фінансові інструменти з правом дострокового погашення, класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з пунктами 16А та 16Б, інструменти, які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації і класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з пунктами 16В та 16Г, або інструменти, що є контрактами на майбутнє отримання або надання інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання.

Фінансове зобов'язання – це будь-яке зобов'язання, що є:

- (а) контрактним зобов'язанням:
 - (і) надавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому суб'єктові господарювання; або
 - (іі) обмінювати фінансові активи або фінансові зобов'язаннями з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно несприятливими для суб'єкта господарювання; або
- (б) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є:
 - (і) непохідним інструментом, за яким суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний надавати змінну кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання; або
 - (іі) похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обмін фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового актива на фіксовану кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання. З цією метою права, опціони або варанти на придбання фіксованої кількості власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання за фіксовану суму будь-якої валюти є інструментами власного капіталу, якщо суб'єкт господарювання пропонує такі права, опціони або варанти пропорційно для всіх існуючих його власників того ж класу, що і його власні непохідні інструменти капіталу. Крім того, з цією метою до інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання не включають фінансові

інструменти з правом дострокового погашення, класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з пунктами 16А та 16Б; інструменти, які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації і які класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з пунктами 16В та 16Г, або інструменти, які самі є контрактами на майбутнє отримання або надання інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання.

Як виняток, інструмент, який відповідає визначенню фінансового зобов'язання, класифікується як інструмент власного капіталу, якщо він має всі три ознаки і задовольняє умовам, визначеним у пунктах 16А та 16Б або в пунктах 16В та 16Г.

Інструмент власного капіталу – це будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

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

Інструмент з правом дострокового погашення – це фінансовий інструмент, який надає його утримувачеві право повернути цей інструмент емітентові за грошові кошти або інший фінансовий актив, або який автоматично повертається емітентові в разі виникнення невизначеної майбутньої події або у випадку смерті утримувача інструмента або його виходу на пенсію.

- 12 Вказані далі терміни визначені у додатку А до МСФЗ 9 або в пункті 9 МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" та використовуються в цьому Стандарті в значенні, встановленому МСБО 39 та МСФЗ 9:
- амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання
 - припинення визнання
 - похідний інструмент
 - метод ефективного відсотка
 - договір фінансової гарантії
 - фінансове зобов'язання за справедливою вартістю через прибуток або збиток
 - тверде зобов'язання
 - прогнозована операція
 - ефективність хеджування
 - об'єкт хеджування
 - інструмент хеджування
 - утримуваний для торгівлі
 - звичайне придбання або продаж
 - витрати на операцію.
- 13 У цьому Стандарті терміни "контракт" та "контрактний" стосуються угоди між двома або більше сторонами з чітко визначеними економічними наслідками, яких сторони майже не можуть уникнути, тому що, як правило, угода є законодавчо закріпленою. Контракти, а значить і фінансові інструменти, можуть набирати різноманітних форм; вони необов'язково складаються у письмовій формі.
- 14 У цьому Стандарті "суб'єкт господарювання" означає фізичні особи, товариства, корпоративні органи, трасти та урядові агентства.

Подання

Зобов'язання та власний капітал (див. також пункти К313–К3143 та К325–К329А)

- 15 Емітентові фінансового інструмента слід класифікувати інструмент чи його складові частини як фінансове зобов'язання, фінансовий актив або інструмент власного капіталу при первісному

визнанні відповідно до сутності контрактної угоди та відповідно до визначення фінансового зобов'язання, фінансового активу та інструмента власного капіталу.

- 16** Коли емітент застосовує визначення, наведені в пункті 11, для встановлення того, чи є фінансовий інструмент інструментом власного капіталу, а не фінансовим зобов'язанням, інструмент є інструментом власного капіталу, якщо і тільки якщо виконано обидві умови (а) та (б):
- (а) інструмент не містить контрактного зобов'язання:
 - (i) надати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому суб'єктові господарювання; або
 - (ii) обміняти фінансові активи чи фінансові зобов'язання з іншим суб'єктом господарювання на умовах, які є потенційно несприятливими для емітента.
 - (б) Якщо інструмент погашатиметься або може бути погашеним власними інструментами капіталу емітента, такий інструмент:
 - (i) є непохідним інструментом, який не містить контрактного зобов'язання емітента надавати змінну кількість власних інструментів капіталу; або
 - (ii) є похідним інструментом, який погашатиметься емітентом шляхом обміну фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість його власних інструментів капіталу. З цією метою права, опціони або варанти на придбання фіксованої кількості власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання за фіксовану суму у будь-якій валюті є інструментами власного капіталу, якщо суб'єкт господарювання пропонує такі права, опціони або варанти пропорційно для всіх існуючих його власників того ж класу, що і його власні непохідні інструменти власного капіталу. Крім того, з цією метою власні інструменти капіталу емітента не містять інструментів, які мають всі належні ознаки та відповідають умовам, визначеним в пунктах 16А та 16Б або в пунктах 16В та 16Г, або інструменти, які є контрактами на майбутнє отримання чи надання власних інструментів капіталу емітента.

Контрактне зобов'язання, включаючи зобов'язання, яке виникає від похідного фінансового інструмента і приведе або може привести до майбутнього отримання або надання власних інструментів капіталу емітента, але не відповідає умовам (а) та (б) у цьому пункті, не є інструментом власного капіталу. Як виняток, інструмент, який відповідає визначенню фінансового зобов'язання, класифікується як інструмент власного капіталу якщо він має всі ознаки і задовольняє умовам, визначеним у пунктах 16А та 16Б або в пунктах 16В і 16Г.

Інструменти з правом дострокового погашення

- 16А** Фінансові інструменти з правом дострокового погашення включають контрактне зобов'язання емітента із зворотного придбання або погашення цього інструменту за грошові кошти або в обмін на інший фінансовий актив при виконанні права дострокового погашення. В якості винятку з визначення фінансового зобов'язання інструмент, який включає таке зобов'язання, класифікується як інструмент власного капіталу, якщо він має всі наведені далі ознаки, а саме:
- (а) Він надає утримувачу право на отримання пропорційної частки чистих активів суб'єкта господарювання в разі ліквідації останнього. Чистими активами суб'єкта господарювання є ті активи, які залишаються після вирахування всіх інших вимог на його активи. Пропорційна частка визначається шляхом:
 - (i) ділення чистих активів суб'єкта господарювання, що залишаються при ліквідації, на кількість одиниць рівної суми; та
 - (ii) множення цієї суми на кількість одиниць, якими володіють утримувачі даного фінансового інструмента.
 - (б) Інструмент належить до класу інструментів, які субординовані по відношенню до всіх інших класів інструментів. Щоб належати до цього класу інструмент повинен мати такі ознаки:
 - (i) відсутність пріоритетної черговості відносно інших вимог на активи суб'єкта господарювання при його ліквідації; та
 - (ii) відсутність необхідності у конвертації в інший інструмент щоб увійти до класу інструментів, які субординовані по відношенню до всіх інших класів інструментів.
 - (в) Всі фінансові інструменти, що належать до класу інструментів, які субординовані по відношенню до всіх інших класів інструментів, мають однакові ознаки. Наприклад, вони всі

повинні бути інструментами з правом дострокового погашення, а формула чи інший метод, який застосовується для обчислення ціни зворотного придбання або погашення, є однаковим для всіх інструментів в цьому класі.

- (г) Окрім контрактного зобов'язання емітента здійснити зворотне придбання або погашення цього інструменту за грошові кошти або в обмін на інший фінансовий актив, даний інструмент не містить жодних інших контрактних зобов'язань із надання грошових коштів або інших фінансових активів іншому суб'єкту господарювання або зобов'язань обмінятися фінансовими активами чи фінансовими зобов'язаннями з іншим суб'єктом господарювання на умовах, які є потенційно несприятливими для даного суб'єкта господарювання, також він не є контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання, як у це зазначено в підпункті (б) визначення фінансового зобов'язання.
- (г) Загальний обсяг грошових потоків, який можна віднести до цього інструменту протягом строку його чинності, переважно базується на прибутках або збитках, зміні у визнаних чистих активах або на зміні справедливої вартості визнаних і невизнаних чистих активів суб'єкта господарювання протягом строку чинності інструменту (без врахування будь-яких впливів цього інструменту).

16Б Для того, щоб класифікувати інструмент як інструмент власного капіталу, окрім наявності всіх наведених вище ознак інструмента, емітент не повинен мати жодних інших фінансових інструментів або контрактів, які мають:

- (а) загальний обсяг грошових потоків, який переважно базується на прибутках або збитках, зміні у визнаних чистих активах або на зміні справедливої вартості визнаних і невизнаних чистих активів суб'єкта господарювання (без врахування будь-яких впливів такого інструменту або контракту) та
- (б) вплив у вигляді суттєвого обмеження або фіксації залишкового прибутку для утримувачів інструментів з правом дострокового погашення.

Для застосування цієї вимоги суб'єкт господарювання не повинен брати до уваги нефінансові контракти з утримувачами інструменту, зазначеного в пункті 16А, контрактні умови яких є подібними до умов еквівалентних контрактів, що можуть укладатися між суб'єктом господарювання, який виступає емітентом, і стороною, яка не є утримувачем інструменту. Якщо суб'єкт господарювання не може визначити, чи виконується ця умова, йому не слід класифікувати інструмент з правом дострокового погашення, як інструмент власного капіталу.

Інструменти або складові інструментів, які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації

16В Деякі фінансові інструменти містять визначене для суб'єкта господарювання, який виступає емітентом контрактне зобов'язання надати іншому суб'єкту господарювання пропорційну частку своїх чистих активів тільки при ліквідації. Це зобов'язання виникає через те, що або ліквідація вочевидь відбудеться і є поза контролем цього суб'єкта господарювання (наприклад, в разі обмеженого строку існування суб'єкта господарювання), або ліквідація є неочевидною але може відбутися за рішенням утримувача інструменту. В якості винятку з визначення фінансового зобов'язання, інструмент, який містить таке зобов'язання, класифікується як інструмент власного капіталу, якщо йому притаманні такі ознаки:

- (а) Він надає утримувачу право на пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання в разі ліквідації цього суб'єкта господарювання. Чистими активами суб'єкта господарювання є ті активи, які залишаються після вирахування всіх інших вимог на його активи. Пропорційна частка визначається шляхом:
 - (і) ділення чистих активів суб'єкта господарювання, що залишаються при ліквідації, на кількість одиниць рівної суми; та
 - (іі) множення цієї суми на кількість одиниць, якими володіють утримувачі даного фінансового інструмента.
- (б) Інструменти належить до класу інструментів, які субординовані по відношенню до всіх інших класів інструментів. Щоб належати до цього класу, інструмент повинен мати такі ознаки:
 - (і) відсутність пріоритетної черговості відносно інших вимог на активи суб'єкта господарювання при його ліквідації, та

- (ii) відсутність необхідності у конвертації в інший інструмент щоби увійти до класу інструментів, які субординовані по відношенню до всіх інших класів інструментів.
 - (в) Всі фінансові інструменти, що належать до класу інструментів, які субординовані по відношенню до всіх інших класів інструментів, повинні містити однакове контрактне зобов'язання для суб'єкта господарювання, який виступає емітентом надати при ліквідації пропорційну частку своїх чистих активів.
- 16Г Для того, щоби класифікувати інструмент як інструмент власного капіталу, окрім наявності всіх наведених вище ознак такого інструмента, емітент не повинен мати жодного іншого фінансового інструменту або контракту, які мають:
- (а) загальний обсяг грошових коштів, який переважно базується на прибутках або збитках, зміні у визнаних чистих активах або на зміні справедливої вартості визнаних і невизнаних чистих активів суб'єкта господарювання (без врахування будь-яких впливів такого інструменту або контракту); та
 - (б) вплив у вигляді суттєвого обмеження або фіксації залишкового прибутку для утримувачів цього інструменту.

Для застосування цієї вимоги суб'єкт господарювання не повинен брати до уваги нефінансові контракти з утримувачами інструменту, зазначеного в пункті 16В, контрактні умови яких є подібними до умов еквівалентних контрактів, що можуть укладатися між суб'єктом господарювання, який виступає емітентом, і стороною, яка не є утримувачем інструменту. Якщо суб'єкт господарювання не може визначити, чи виконується ця умова, йому не слід класифікувати цей інструмент як інструмент власного капіталу.

Перекласифікація інструментів з правом дострокового погашення, та інструментів, які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації

- 16Г Суб'єкт господарювання повинен класифікувати фінансовий інструмент як інструмент власного капіталу відповідно до вимог пунктів 16А та 16Б або пунктів 16В та 16Г, починаючи з дати, коли цей інструмент набуває всіх ознак і відповідає всім зазначеним в цих пунктах умовам. Суб'єкт господарювання повинен перекласифікувати фінансовий інструмент від дати, коли цей інструмент втрачає частину необхідних ознак або вже не відповідає всім умовам, наведеним в цих пунктах. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання погашає всі емітовані/випущені ним інструменти без права дострокового погашення, і будь-які інструменти з правом дострокового погашення, що залишилися непогашеними і мають всі належні ознаки та відповідають всім умовам, наведеним в пунктах 16А і 16Б, такий суб'єкт господарювання повинен перекласифікувати інструменти з правом дострокового погашення на інструменти власного капіталу, починаючи з дати погашення ним інструментів без права дострокового погашення.
- 16Д Суб'єкт господарювання повинен відображати в обліку перекласифікацію інструменту згідно пункту 16Г наступним чином:
- (а) Інструмент власного капіталу слід перекласифікувати як фінансове зобов'язання від дати, коли цей інструмент втрачає частину необхідних ознак або вже не відповідає умовам, визначеним в пунктах 16А та 16Б або в пунктах 16В і 16Г. Оцінку такого фінансового зобов'язання слід здійснювати за справедливою вартістю інструмента на дату його перекласифікації. Будь-яку різницю між балансовою вартістю інструмента власного капіталу та справедливою вартістю фінансового зобов'язання на дату перекласифікації суб'єкт господарювання повинен визнавати у власному капіталі.
 - (б) Суб'єкт господарювання повинен перекласифікувати фінансове зобов'язання як власний капітал від дати, коли цей інструмент набуває всіх ознак і відповідає всім умовам, визначеним в пунктах 16А та 16Б або в пунктах 16В і 16Г. Оцінку інструменту власного капіталу слід здійснювати за балансовою вартістю фінансового зобов'язання на дату перекласифікації.

Відсутність контрактного зобов'язання надавати грошові кошти або інший фінансовий актив (пункт 16 (а))

- 17 За винятком обставин, зазначених в пунктах 16А та 16Б або в пунктах 16В і 16Г, найважливішою ознакою при встановленні відмінності фінансового зобов'язання від інструмента власного капіталу є

існування контрактного зобов'язання однієї сторони фінансового інструмента (емітента) надати грошові кошти чи інший фінансовий актив іншій стороні (утримувачеві) або обміняти фінансові активи чи фінансові зобов'язання з утримувачем за умов, які є потенційно несприятливими для емітента. Хоча утримувач інструмента власного капіталу може мати право отримувати пропорційну частку будь-яких дивідендів або інших виплат власного капіталу, емітент не має контрактного зобов'язання робити такі виплати, оскільки від нього не можна вимагати надавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншій стороні.

- 18 Сутність фінансового інструмента, а не його юридична форма визначає його класифікацію в звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання. Сутність та юридична форма, як правило, узгоджуються, але не завжди. Деякі фінансові інструменти набувають юридичної форми власного капіталу, але за суттю є зобов'язаннями, інші можуть поєднувати характеристики, пов'язані з інструментами власного капіталу, та характеристики, пов'язані з фінансовими зобов'язаннями. Наприклад:
- (а) привілейована акція, яка передбачає обов'язковий викуп емітентом за фіксованою сумою чи сумою, що підлягає визначенню, на фіксовану дату чи майбутню дату, що підлягає визначенню, або надає утримувачеві право вимагати від емітента викупу інструмента на певну дату або після неї за фіксовану суму чи суму, що підлягає визначенню, є фінансовим зобов'язанням.
 - (б) фінансовий інструмент, який надає утримувачеві право повернути його емітенту за грошові кошти чи інший фінансовий актив ("інструмент з правом дострокового погашення"), є фінансовим зобов'язанням, за винятком тих інструментів, які класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з пунктами 16А та 16Б або пунктами 16В та 16Г. Фінансовий інструмент є фінансовим зобов'язанням навіть у випадку коли сума грошових коштів чи інших фінансових активів визначається на основі індексу або іншої статті, які можуть збільшуватися чи зменшуватися. Існування опціону для утримувача на повернення інструмента емітенту за грошові кошти чи інший фінансовий актив означає, що інструмент з правом дострокового погашення відповідає визначенню фінансового зобов'язання за винятком тих інструментів, які класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з пунктами 16А та 16Б або пунктами 16В та 16Г. Наприклад, "відкриті" взаємні фонди, пайові трасти, товариства та деякі кооперативні суб'єкти господарювання можуть надавати утримувачам своїх паїв чи членам право повернути їхні частки в емітенті в будь-який час за грошові кошти, в результаті чого частки утримувачів паїв або членів класифікуються як фінансові зобов'язання, за винятком інструментів, класифікованих як інструменти власного капіталу відповідно до пунктів 16А та 16Б або пунктів 16В та 16Г. Проте класифікація як фінансового зобов'язання не виключає використання такого опису, як "чиста вартість активів, що відноситься до утримувачів паїв" та "зміна чистої вартості активів, що відноситься до утримувачів паїв" у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, який не має внесеного власного капіталу (наприклад, деякі взаємні фонди та пайові трасти, див. Ілюстративний Приклад 7), або використання додаткового розкриття інформації, щоб показати, що сукупні частки членів складаються зі статей, таких як резерви, які відповідають визначенню власного капіталу, та інструментів з правом дострокового погашення, які не відповідають такому визначенню (див. Ілюстративний Приклад 8).
- 19 Якщо суб'єкт господарювання не має безумовного права уникнути надання грошових коштів чи іншого фінансового активу для погашення контрактного зобов'язання, то таке зобов'язання відповідає визначенню фінансового зобов'язання за винятком тих інструментів, які класифіковані як інструменти власного капіталу відповідно до пунктів 16А та 16Б або пунктів 16В та 16Г. Наприклад:
- (а) обмеження спроможності суб'єкта господарювання виконати контрактне зобов'язання (наприклад, відсутність доступу до іноземної валюти або необхідність отримання дозволу на сплату від регулюючої установи) не скасовує контрактного зобов'язання суб'єкта господарювання або контрактного права утримувача за цим інструментом.
 - (б) контрактне зобов'язання, яке залежить від здійснення контрагентом його права викупити фінансове зобов'язання, оскільки суб'єкт господарювання не має безумовного права уникнути надання грошових коштів чи іншого фінансового активу.
- 20 Фінансовий інструмент, який чітко не створює контрактного зобов'язання надати грошові кошти чи інший фінансовий актив, може створювати зобов'язання непрямо, через його строки та умови. Наприклад:
- (а) фінансовий інструмент може містити нефінансове зобов'язання, яке слід погасити, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання не зробить виплати або не викупить інструмент. Якщо суб'єкт господарювання може уникнути передачі грошових коштів чи іншого фінансового

активу лише шляхом погашення нефінансового зобов'язання, фінансовий інструмент є фінансовим зобов'язанням.

- (б) фінансовий інструмент є фінансовим зобов'язанням, якщо він передбачає, що при погашенні суб'єкт господарювання надасть:
- (і) грошові кошти чи інший фінансовий актив, або
 - (іі) свої власні акції, вартість яких визначається так, що суттєво перевищує вартість грошових коштів чи іншого фінансового активу.

Хоча суб'єкт господарювання не має чітко встановленого контрактного зобов'язання надати грошові кошти чи інший фінансовий актив, вартість альтернативи погашення акціями є такою, що суб'єкт господарювання розраховуватиметься грошовими коштами. У будь-якому випадку утримувачеві, по суті, гарантовано отримання суми, не меншої ніж та, що передбачена при погашенні грошовими коштами (див. пункт 21).

Погашення власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання (пункт 16 (б))

- 21 Контракт не є інструментом власного капіталу тільки тому, що він може привести до отримання або надання власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання може мати контрактне право або зобов'язання отримувати чи надавати певну кількість власних акцій чи інших інструментів капіталу, яка змінюється таким чином, що справедлива вартість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, які треба одержати чи надати, дорівнює сумі контрактного права або зобов'язання. Таке контрактне право або зобов'язання може бути на фіксовану суму або суму, яка коливається частково чи повністю відповідно до змін змінного чинника, іншого, ніж ринкова ціна власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання (наприклад, ставка відсотка, ціна товару або ціна фінансового інструмента). Два приклади щодо цього: (а) контракт надати таку кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, яка дорівнює вартості 100 ОВ¹, та (б) контракт надати таку кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, яка дорівнює вартості 100 унцій золота. Такий контракт є фінансовим зобов'язанням суб'єкта господарювання, навіть якщо суб'єкт господарювання повинен або може погасити його наданням своїх власних інструментів капіталу. Він не є інструментом власного капіталу, оскільки суб'єкт господарювання використовує змінну кількість власних інструментів капіталу як засіб розрахунку за контрактом. Відповідно, контракт не засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.
- 22 За винятком випадків, зазначених у пункті 22А, контракт, який погашатиметься суб'єктом господарювання шляхом (отримання або) надання фіксованої кількості своїх власних інструментів капіталу в обмін на фіксовану суму грошових коштів чи інший фінансовий актив, є інструментом власного капіталу. Наприклад, випущений опціон на акції, який надає контрагентові право купити фіксовану кількість акцій суб'єкта господарювання за фіксованою ціною або фіксованою встановленою основною сумою облігації, є інструментом власного капіталу. Зміни в справедливій вартості контракту, що виникають унаслідок коливань ринкових ставок відсотка, які не впливають на суму грошових коштів чи фінансових активів, що їх мають сплатити чи надати, або на кількість інструментів власного капіталу, що їх мають отримати чи надати при розрахунку за контрактом, не виключають того, що контракт є інструментом власного капіталу. Будь-яка отримана компенсація (наприклад, премія, отримана за проданим опціоном або варантом на власні акції суб'єкта господарювання) прямо додається до власного капіталу. Будь-яка сплачена компенсація (наприклад, премія, сплачена за придбаний опціон) вираховується прямо з власного капіталу. Зміни в справедливій вартості інструмента власного капіталу не визнаються у фінансовій звітності.
- 22А Якщо контракт погашається шляхом отримання або надання власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, які є фінансовими інструментами з правом дострокового погашення з усіма необхідними ознаками і відповідністю всім умовам, визначеним пунктами 16А і 16Б, або з використанням інструментів, які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації і які мають всі необхідні ознаки та відповідають умовам, зазначеним у пунктах 16В і 16Г, такий контракт є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням. Це також поширюється на контракти, які суб'єкт господарювання погашає шляхом отримання або надання фіксованої кількості таких інструментів в обмін на фіксовану суму грошових коштів чи інший фінансовий актив.
- 23 За винятком обставин, зазначених у пунктах 16А та 16Б або в пунктах 16В та 16Г, контракт, який містить зобов'язання суб'єкта господарювання придбати свої власні інструменти капіталу за грошові

¹ У цьому Стандарті монетарні суми визначені у “ одиницях валюти” (ОВ).

кошти чи за інший фінансовий актив, призводить до фінансового зобов'язання у розмірі теперішньої вартості суми викупу (наприклад, теперішньої вартості ціни форвардного контракту на продаж з наступним викупом, ціни здійснення опціону або іншої суми викупу). Це так, навіть якщо сам контракт є інструментом власного капіталу. Прикладом може бути зобов'язання суб'єкта господарювання за форвардним контрактом придбати свої власні інструменти капіталу за грошові кошти. Фінансове зобов'язання первісно визнається за теперішньою вартістю і перекласифікується з власного капіталу. Надалі фінансове зобов'язання оцінюється відповідно до МСФЗ 9. Якщо термін контракту закінчується без виконання, балансова вартість фінансового зобов'язання перекласифікується у власний капітал. Контрактне зобов'язання суб'єкта господарювання придбати свої власні інструменти капіталу приводить до фінансового зобов'язання щодо теперішньої вартості суми викупу, навіть якщо зобов'язання придбати залежить від здійснення контрагентом права викупу (наприклад, проданий опціон «пут», який надає контрагенту право продати власні інструменти капіталу суб'єкта господарювання цьому ж суб'єктові господарювання за фіксованою ціною).

- 24 Контракт, який погашатиметься суб'єктом господарювання шляхом надання чи отримання фіксованої кількості своїх власних інструментів капіталу в обмін на змінну суму грошових коштів чи інший фінансовий актив, є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням. Прикладом може бути контракт на надання суб'єктом господарювання 100 своїх власних інструментів капіталу в обмін на суму грошових коштів, обчислену так, що вона дорівнює вартості 100 унцій золота.

Положення про умовні розрахунки

- 25 Фінансовий інструмент може вимагати від суб'єкта господарювання надати грошові кошти чи інший фінансовий актив або погасити його іншими чином так, що він стане фінансовим зобов'язанням залежно від того, відбудуться чи не відбудуться невизначені майбутні події (або від результату невизначених обставин), що перебувають поза контролем як емітента, так і утримувача такого інструмента, наприклад, зміна індексу фондового ринку, індексу споживчих цін, ставки відсотка чи вимог з оподаткування, або майбутніх доходів емітента, чистого доходу чи відношення запозичень до власного капіталу. Емітент такого інструмента не має безумовного права уникнути надання грошових коштів чи іншого фінансового активу (або інакше розрахуватися так, що він стане фінансовим зобов'язанням). Отже, це є фінансове зобов'язання емітента, окрім випадків, коли:
- (а) частина положень про умовні розрахунки, що може вимагати погашення грошовими коштами чи іншим фінансовим активом (чи іншим чином, щоб він став фінансовим зобов'язанням), не є реальною;
 - (б) від емітента можна вимагати погасити заборгованість грошовими коштами чи іншим фінансовим активом (або інакше розрахуватися так, що він стане фінансовим зобов'язанням) лише у випадку ліквідації емітента, або
 - (в) цей інструмент має всі необхідні ознаки та відповідає усім умовам, визначеним пунктами 16А і 16Б.

Вибір способу погашення

- 26 Якщо похідний фінансовий інструмент надає одній стороні вибір щодо того, як його погашати (наприклад, емітент або утримувач може обирати погашення грошовими коштами на нетто-основі або обміном акцій на грошові кошти), тоді він є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням, якщо всі інші альтернативи погашення не приведуть до того, що він стане інструментом власного капіталу.
- 27 Приклад похідного фінансового інструмента з вибором способу погашення, який є фінансовим зобов'язанням, – це опціон на акції, що його емітент може вирішити погасити на нетто-основі грошовими коштами або шляхом обміну своїх власних акцій на грошові кошти. Подібним же чином сфера застосування цього Стандарту поширюється на деякі контракти на придбання чи продаж нефінансового об'єкта в обмін на власні інструменти капіталу суб'єкта господарювання, тому що за них можна розрахуватися наданням нефінансового об'єкту або на нетто-основі грошовими коштами чи іншим фінансовим інструментом (див. пункти 8-10). Такі контракти є фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями, а не інструментами власного капіталу.

Складні фінансові інструменти (див. також пункти К330 – К335 та Ілюстративні Приклади 9–12)

- 28 Емітенту непохідного фінансового інструмента слід оцінювати умови фінансового інструмента, щоб визначити, чи містить він компонент зобов'язання і компонент капіталу. Такі

компоненти слід класифікувати окремо як фінансові зобов'язання, фінансові активи або інструменти власного капіталу відповідно до пункту 15.

- 29 Суб'єкт господарювання визнає окремо компоненти фінансового інструмента, який: (а) створює фінансове зобов'язання суб'єкта господарювання та (б) надає утримувачеві інструмента опціон конвертувати його в інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання. Прикладом може бути облигація або подібний інструмент, що його утримувач може конвертувати у фіксовану кількість звичайних акцій суб'єкта господарювання і який є складним фінансовим інструментом. З погляду суб'єкта господарювання, такий інструмент містить два компоненти: фінансове зобов'язання (контрактна угода надати грошові кошти або інший фінансовий актив) та інструмент власного капіталу (опціон «кол», який надає утримувачеві право протягом визначеного періоду конвертувати його у фіксовану кількість звичайних акцій суб'єкта господарювання). Економічний ефект від випуску такого інструмента в основному такий самий, як від одночасного випуску боргового інструмента із забезпеченням дострокового погашення та варантами на придбання звичайних акцій або від випуску боргового інструмента з відривними варантами на придбання акцій. Відповідно, у всіх випадках суб'єкт господарювання подає інформацію про компоненти зобов'язань та власного капіталу окремо у своєму звіті про фінансовий стан.
- 30 Класифікація компонентів зобов'язань та власного капіталу щодо інструмента, який можна конвертувати, не переглядається в результаті зміни ймовірності того, що опціон конвертування буде здійснений, навіть якщо здійснення опціону може стати, як здається, економічно вигідним деяким утримувачам. Утримувачі не завжди діють так, як можна очікувати, оскільки, наприклад, оподаткування внаслідок конвертування є різним для різних утримувачів. Крім того, ймовірність конвертування змінюється з часом. Контрактне зобов'язання суб'єкта господарювання здійснити майбутні платежі залишається нерегульованим, доки воно не буде погашеним унаслідок конвертування, закінчення строку погашення інструмента або деяких інших операцій.
- 31 В МСФЗ 9 йдеться про оцінку фінансових активів та фінансових зобов'язань. Інструменти власного капіталу – це інструменти, які засвідчують залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань. Отже, якщо первісна балансова вартість складного фінансового інструмента розподіляється на компоненти власного капіталу і зобов'язань, на компонент власного капіталу розподіляється залишкова сума після вирахування зі справедливої вартості інструмента вцілому суми, яка окремо визначена для компонента зобов'язання. Вартість будь-яких характеристик похідних інструментів (наприклад, опціону “кол”), вбудованих у складний фінансовий інструмент, крім компонента власного капіталу (наприклад, опціон на конвертування в звичайні акції), включається до компонента зобов'язання. Сума балансової вартості, розподілена на компоненти зобов'язання та власного капіталу при первісному визнанні, завжди дорівнює справедливій вартості, яка була б установлена для інструмента в цілому. Ніякий прибуток чи збиток не виникає від первісного визнання компонентів інструмента окремо.
- 32 Відповідно до підходу, наведеного в пункті 31, емітент облигації, яку можна конвертувати в звичайні акції, спочатку визначає балансову вартість компонента зобов'язання, оцінюючи справедливу вартість подібного зобов'язання (включаючи будь-які характеристики вбудованих похідних інструментів, які не є власним капіталом), що не має супутнього компонента власного капіталу. Балансову вартість інструмента власного капіталу, представленого опціоном на конвертування інструмента в звичайні акції, потім визначають, вираховуючи справедливу вартість фінансового зобов'язання зі справедливої вартості складного фінансового інструмента в цілому.

Власні викуплені акції (див. також пункт К336)

- 33 **Якщо суб'єкт господарювання викуповує свої власні інструменти капіталу, ці інструменти (“власні викуплені акції”) слід вираховувати з власного капіталу. Ніякий прибуток чи збиток не визнаватиметься у прибутку чи збитку після придбання, випуску чи анулювання власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання. Такі власні викуплені акції можуть придбаватися та утримуватися суб'єктом господарювання або іншими членами консолідованої групи. Компенсація, сплачена чи отримана, визнаватиметься прямо у власному капіталі.**
- 33А Деякі суб'єкти господарювання, як всередині, так і зовні, мають інвестиційний фонд, який надає інвесторам пільги, визначені паями фонду, та визнає фінансові зобов'язання щодо сум, що підлягають виплаті цим інвесторам. Так само деякі суб'єкти господарювання видають групи страхових контрактів з ознаками прямої участі, а ці суб'єкти господарювання володіють базовими статтями. Деякі такі фонди або основні статті включають власні викуплені акції підприємства. Незважаючи на пункт 33, суб'єкт господарювання може вирішити не відраховувати з власного капіталу власну викуплену акцію, яка включена до такого фонду або є базовою статтею, тоді і тільки тоді, коли суб'єкт господарювання знову набуває власний інструмент капіталу для таких цілей. Натомість суб'єкт господарювання може вирішити продовжувати облік цієї власної викупленої акції як

власного капіталу та обліковувати придбаний інструмент так, ніби інструмент є фінансовим активом, та оцінювати його за справедливою вартістю через прибуток або збиток відповідно до МСФЗ 9. Такий вибір є безвідкличним і оформляється за принципом "інструмент за інструментом". Для цілей цього вибору, включають інвестиційні контракти із умовами дискреційної участі. (Див. МСФЗ 17 щодо термінів, використаних у цьому пункті, визначених у цьому Стандарті.)

- 34 Суму утримуваних власних викуплених акцій розкривають окремо в звіті про фінансовий стан або в примітках відповідно до МСБО 1 "Подання фінансової звітності". Суб'єкт господарювання надає розкриття інформації відповідно до МСБО 24 "Розкриття інформації про пов'язані сторони", якщо суб'єкт господарювання викупує свої власні інструменти капіталу у пов'язаних сторін.

Проценти, дивіденди, збитки та прибутки (див. також пункт К337)

- 35 **Проценти, дивіденди, збитки та прибутки, пов'язані з фінансовим інструментом або компонентом, який є фінансовим зобов'язанням, слід визнавати як дохід або витрати в прибутку чи збитку. Суб'єктові господарювання слід визнавати виплати утримувачам інструмента власного капіталу безпосередньо у власному капіталі. Витрати на операції з власним капіталом слід обліковувати як вирахування з власного капіталу.**
- 35A Податок на прибуток, пов'язаний з виплатами утримувачам інструмента власного капіталу, а також з витратами на операцію з власним капіталом слід обліковувати відповідно до МСБО 12 "Податки на прибуток".
- 36 Класифікація фінансового інструмента як фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу визначає, чи визнаються проценти, дивіденди, збитки та прибутки, пов'язані з цим інструментом, як дохід або витрати в прибутку чи збитку. Отже, виплати дивідендів на акції, повністю визнані як зобов'язання, визнаються як витрати подібно до процентів за облігацією. Аналогічно до цього, прибутки та збитки, пов'язані з викупом або рефінансуванням фінансових зобов'язань, визнаються в прибутку чи збитку, тоді як викуп або рефінансування інструментів власного капіталу визнаються як зміни у власному капіталі. Зміни справедливої вартості інструмента власного капіталу не визнаються у фінансовій звітності.
- 37 Як правило, суб'єкт господарювання несе різні витрати під час випуску чи придбання своїх власних інструментів капіталу. Такі витрати можуть включати плату за реєстрацію та інші регуляторні платежі, суми, сплачені юридичним радникам, радникам з питань бухгалтерського обліку та іншим професійним консультантам, витрати на друк та гербові збори. Витрати на операції з власним капіталом обліковуються як вирахування з власного капіталу, якщо вони є додатковими витратами, що прямо відносяться до операції з власним капіталом, і яких інакше можна було б уникнути. За операціями з капіталом, від яких відмовилися, витрати на операції визнаються як витрати.
- 38 Витрати на операції, які пов'язані з випуском складного фінансового інструмента, розподіляються на компоненти зобов'язання та власного капіталу цього інструмента пропорційно розподілові надходжень. Витрати на операції, які пов'язані одночасно з кількома операціями (наприклад, витрати на супутню пропозицію деяких акцій та реєстрацію інших акцій на фондовій біржі), розподіляються на такі операції із застосуванням основи розподілу, яка є раціональною і зіставною з подібними операціями.
- 39 Сума витрат на операції, облікована як вирахування з власного капіталу протягом періоду, розкривається окремо відповідно до МСБО 1.
- 40 Дивіденди, класифіковані як витрати, можна подавати у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід або разом з процентами за іншими зобов'язаннями, або у вигляді окремої статті. На додаток до вимог цього Стандарту, розкриття інформації про проценти та дивіденди має відповідати вимогам МСБО 1 та МСФЗ 7. За деяких обставин унаслідок різниць між процентами та дивідендами стосовно таких питань, як можливість вирахування сум податків, доцільним є окреме розкриття інформації у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід. Інформація про податковий вплив розкривається відповідно до МСБО 12.
- 41 Прибутки та збитки, пов'язані зі змінами в балансовій вартості фінансового зобов'язання, визнаються як дохід або витрати в прибутку чи збитку, навіть якщо вони пов'язані з інструментом, який включає право на залишкову частку в активах суб'єкта господарювання в обмін на грошові кошти чи інший фінансовий актив (див. пункт 18 (б)). Згідно з МСБО 1, суб'єкт господарювання подає будь-який прибуток або збиток, що виникає від переоцінки такого інструмента, окремо в звіті про сукупний дохід, коли це доречно в поясненні результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Згортання фінансового активу та фінансового зобов'язання (див. також пункти К338А–К338Д та К339)

- 42** Фінансовий актив та фінансове зобов'язання слід згортати і чисту суму подавати в звіті про фінансовий стан, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання:
- (а) на теперішній час має юридично закріплене право на згортання визнаних сум; та
 - (б) має намір або погасити зобов'язання на нетто-основі, або продати актив й одночасно погасити зобов'язання.

Обліковуючи передачу фінансового активу, який не відповідає вимогам щодо припинення визнання, суб'єктові господарювання не слід згортати переданий актив та пов'язане з ним зобов'язання (див. МСФЗ 9, пункт 3.2.22).

- 43** Цей Стандарт вимагає подання фінансових активів та фінансових зобов'язань на нетто-основі, коли така основа відображає очікувані суб'єктом господарювання майбутні грошові потоки від погашення двох або кількох окремих фінансових інструментів. Якщо суб'єкт господарювання має право отримувати або сплачувати одну чисту суму і має намір зробити це, він, власне, має лише один фінансовий актив або лише одне фінансове зобов'язання. В інших випадках фінансові активи та фінансові зобов'язання подаються окремо одні від одних відповідно до їхніх характеристик як ресурсів або зобов'язань суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, що вимагається в пунктах 13Б–13Г МСФЗ 7 щодо визнаних фінансових інструментів, на які поширюється дія пункту 13А МСФЗ 7.
- 44** Згортання визнаного фінансового активу та визнаного фінансового зобов'язання і подання чистої суми відрізняються від припинення визнання фінансового активу або фінансового зобов'язання. Хоча згортання не веде до визнання прибутку або збитку, припинення визнання фінансового інструмента не лише спричиняє вибуття раніше визнаної статті зі звіту про фінансовий стан, а й може привести до визнання прибутку або збитку.
- 45** Право згортання – це визначене контрактом або іншим чином юридичне право дебітора погашати чи інакше вилучати всю суму (або частину суми) до сплати кредиторів шляхом зарахування цієї суми в суму до отримання від кредитора. За незвичайних обставин дебітор може мати юридичне право зараховувати суму до отримання від третьої сторони в суму до сплати кредиторам за умови, що існує угода між трьома сторонами, у якій чітко встановлено право дебітора на згортання. Оскільки право на згортання є юридичним правом, умови, які визначають це право, можуть бути різними в різних юрисдикціях і слід обережно визначати, які закони застосовувати до взаємовідносин між сторонами.
- 46** Наявність юридично закріпленого права на згортання фінансового активу та фінансового зобов'язання впливає на права та зобов'язання, пов'язані з фінансовим активом та фінансовим зобов'язанням, і може впливати на рівень вразливості суб'єкта господарювання до кредитного ризику та ризику ліквідності. Однак сама собою наявність права не є достатньою основою для згортання. За відсутності наміру використати право або здійснити одночасне погашення, сума та час майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання залишаються незмінними. Якщо суб'єкт господарювання має намір використати право або здійснити одночасне погашення, то подання активу та зобов'язання на нетто-основі точніше відображає суми та час очікуваних майбутніх грошових потоків, а також ризики, до яких вразливі ці грошові потоки. Здійснювати намір однієї або обох сторін погасити зобов'язання на нетто-основі без юридичного права не є достатнім для обґрунтування згортання, оскільки права та зобов'язання, пов'язані з окремим фінансовим активом та фінансовим зобов'язанням, залишаються незмінними.
- 47** На наміри суб'єкта господарювання щодо погашення конкретних активів та зобов'язань може впливати його нормальна практика бізнесу, вимоги фінансових ринків та інші обставини, здатні обмежувати спроможність розрахунків на нетто-основі або проведення одночасного погашення. Якщо суб'єкт господарювання має право на згортання, але не має наміру погасити на нетто-основі чи продати актив та одночасно погасити зобов'язання, то вплив цього права на рівень кредитного ризику, на який наражається суб'єкт господарювання, розкривається відповідно до пункту 36 МСФЗ 7.
- 48** Одночасне погашення за двома фінансовими інструментами може відбуватися, наприклад, шляхом операцій через клірингову палату в умовах організованого фінансового ринку або обміну без посередників. В такому випадку грошові потоки фактично еквівалентні одній сумі нетто і не наражаються на кредитний ризик або ризик ліквідності. В інших випадках суб'єкт господарювання може погасити два інструменти шляхом отримання та сплати окремих сум, які наражаються на кредитний ризик щодо всієї суми активу або ризик ліквідності щодо всієї суми зобов'язання. Рівень таких ризиків може бути значним, хоча і порівняно короточасним. Відповідно, продаж фінансового

активу та погашення фінансового зобов'язання вважаються одночасними, тільки якщо операції здійснюються в той самий час.

- 49 Умови, передбачені пунктом 42, звичайно не виконуються та згортання є, як правило, неприйнятним, якщо:
- (а) кілька різних фінансових інструментів застосовуються для виконання функцій одного фінансового інструмента (тобто, “синтетичного інструмента”);
 - (б) фінансові активи та фінансові зобов'язання виникають від фінансових інструментів, які мають таку саму основну вразливість до ризику (наприклад, активи та зобов'язання у портфелі форвардних контрактів або інших похідних інструментів), але пов'язані з різними контрагентами;
 - (в) фінансові або інші активи передаються як застава під фінансові зобов'язання без права регресу;
 - (г) фінансові активи передаються в довірче управління дебітором для виконання зобов'язань без прийняття кредитором цих активів з метою погашення заборгованості (наприклад, угода про створення фонду погашення), або
 - (г) очікується, що зобов'язання, які виникають унаслідок подій, що призводять до збитків, будуть відшкодовані третьою стороною в результаті висування вимоги відповідно до умов страхового контракту.
- 50 Суб'єкт господарювання, який здійснює багато операцій з фінансовими інструментами з одним контрагентом, може укласти “основну угоду про взаємну компенсацію” з цим контрагентом. Така угода забезпечує одноразове погашення на нетто-основі всіх фінансових інструментів, які підпадають під дію угоди, у випадку невиконання або закінчення строку дії будь-якого одного контракту. Такі угоди широко застосовуються фінансовими установами для забезпечення захисту від збитків у випадку банкрутства або інших подій, які призводять до неспроможності контрагента виконати зобов'язання. Основна угода про взаємну компенсацію зазвичай створює право на згортання, яке стає юридично закріпленим і впливає на реалізацію або погашення окремих фінансових активів та фінансових зобов'язань тільки після визначеної події невиконання зобов'язань або за інших обставин, які не передбачалися за звичайного ходу бізнесу. Основна угода про взаємну компенсацію не забезпечує основи для згортання, доки не будуть виконані обидва критерії, наведені в пункті 42. Якщо фінансові активи та фінансові зобов'язання, предмет основної угоди про взаємну компенсацію не згораються, вплив угоди на вразливість суб'єкта господарювання до кредитного ризику, розкривається відповідно до пункту 36 МСФЗ 7.

51–95 [Вилучено]

Дата набуття чинності та перехідні положення

- 96 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для річних періодів, що починаються з 1 січня 2005 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Суб'єктові господарювання не слід застосовувати цей Стандарт до річних періодів, що починаються до 1 січня 2005 р., якщо він одночасно не застосовує МСБО 39 (виданий у грудні 2003 р.), включаючи зміни, опубліковані у березні 2004 р. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для періоду, що починається до 1 січня 2005 р., він розкриває цей факт.
- 96А Документ “Фінансові інструменти з правом дострокового погашення та зобов'язання, що виникають при ліквідації” (Зміни до МСБО 32 і МСБО 1), виданий у лютому 2008 р., вимагав класифікувати фінансові інструменти, що містять усі належні ознаки та відповідають вимогам, зазначеним у пунктах 16А та 16Б або в пунктах 16В і 16Г, як інструменти власного капіталу, вніс зміни до пунктів 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, К313, К314 та К327, і додав пункти 16А–16Д, 22А, 96Б, 96В, 97В, К314А–К314З та К329А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з або після 1 січня 2009 р.. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для попередніх періодів, він розкриває цей факт і одночасно застосовує відповідні зміни до МСБО 1, МСБО 39, МСФЗ 7 та КТМФЗ 2.
- 96Б Документ “Фінансові інструменти з правом дострокового погашення, та зобов'язання, що виникають при ліквідації” запровадив обмежений виняток зі сфери застосування; відповідно, суб'єкт господарювання не повинні застосовувати цей виняток за аналогією.
- 96В Класифікація інструментів згідно цього винятку має обмежуватися обліком таких інструментів згідно вимог МСБО 1, МСБО 32, МСБО 39, МСФЗ 7 та МСФЗ 9. Відповідно до інших керівництв,

- наприклад, згідно положень МСФЗ 2 цей інструмент не вважатиметься інструментом власного капіталу.
- 97 Цей Стандарт слід застосовувати ретроспективно.
- 97А МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) вніс зміни до термінології, що використовується у всіх МСФЗ. Крім того, ним внесено зміни до пункту 40. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) для періодів, що починаються до 1 січня 2009 р., він повинен застосовувати зазначені зміни для цих періодів.
- 97Б МСФЗ 3 *“Об'єднання бізнесу”* (переглянутий у 2008 р.) вилучив пункт 4(в). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 липня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий у 2008) для періодів, що починаються до 1 липня 2009 р., він повинен застосовувати зазначені зміни для цих періодів. Проте ця зміна не застосовується до умовної компенсації, що виникла внаслідок об'єднання бізнесу, для якого дата придбання передувала застосуванню МСФЗ 3 (переглянутого у 2008 р.). Натомість суб'єкт господарювання обліковує таку компенсацію відповідно до пунктів 65А–65Г МСФЗ 3 (зміненого у 2010 р.).
- 97В При застосуванні змін, зазначених у пункті 96А, суб'єкт господарювання розділяє складний фінансовий інструмент із зобов'язанням надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації на, окремо компоненти зобов'язання і власного капіталу. Якщо компонент зобов'язання вже погашено, ретроспективне застосування цих змін до МСБО 32 передбачатиме відокремлення двох компонентів власного капіталу, першою з яких буде сукупні накопичені проценти за компонентом зобов'язання в нерозподіленому прибутку. Іншим компонентом буде первісний компонент власного капіталу. Отже, якщо на дату застосування цих змін компонент зобов'язання вже погашено, суб'єкту господарювання не потрібно розділяти ці два компоненти.
- 97Г Пункт 4 було змінено внаслідок видання у травні 2008 р. документа *“Удосконалення до МСФЗ”*. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 січня 2009 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для періодів, що починаються до 1 січня 2009 р., він повинен розкривати цей факт і одночасно застосовувати відповідні зміни до пункту 3 МСФЗ 7, пункту 1 МСБО 28 і до пункту 1 МСБО 31, виданих у травні 2008. Суб'єктам господарювання дозволяється застосовувати цю зміну ретроспективно.
- 97Г Пункти 11 та 16 було змінено виданням у жовтні 2009 р. документом *“Класифікації виданих прав”*. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для річних періодів, які починаються 1 лютого 2010 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 97Д [Вилучено]
- 97Е Пункт 97Б було змінено внаслідок видання у травні 2010 р. документа *“Удосконалення до МСФЗ”*. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для річних періодів, які починаються 1 липня 2010 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється.
- 97Є [Вилучено]
- 97Ж МСФЗ 10 та МСФЗ 11 *“Спільна діяльність”*, видані в травні 2011 р., змінили пункти 4(а) та К329. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли застосовує МСФЗ 10 та МСФЗ 11.
- 97З МСФЗ 13, виданий у травні 2011 р., змінив визначення справедливої вартості в пункті 11 та змінив пункти 23 та К331. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли застосовує МСФЗ 13.
- 97И Документ *“Подання статей іншого сукупного доходу”* (Зміни до МСБО 1), виданий в червні 2011 р., змінив пункт 40. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, коли застосовує МСБО 1 зі змінами, внесеними в червні 2011 р.
- 97І Документ *“Згорання фінансових активів та фінансових зобов'язань”* (Зміни до МСБО 32), виданий в грудні 2011 р., вилучив пункт К338 та додав пункти К338А–К338Д. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше вказаної дати, то він розкриває цей факт, а також розкриває інформацію, якої вимагає документ *“Розкриття інформації – згорання фінансових активів та фінансових зобов'язань”* (Зміни до МСФЗ 7), виданий у грудні 2011 р.
- 97Ї Документ *“Розкриття інформації – згорання фінансових активів та фінансових зобов'язань”* (Зміни до МСФЗ 7), виданий у грудні 2011 р., змінив пункт 43, запровадивши вимогу до суб'єкта

господарювання розкривати інформацію, яка вимагається в пунктах 13Б–13Г МСФЗ 7, щодо визнаних фінансових активів, які належать до сфери застосування пункту 13А МСФЗ 7. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше та проміжних періодів в межах цих річних періодів. Суб'єкт господарювання здійснює розкриття інформації відповідно до цих змін ретроспективно.

- 97Й Документ *"Щорічні вдосконалення, Цикл 2009 – 2011 рр."*, випданий у травні 2012 р., змінив пункти 35, 37 та 39 та додав пункт 35А. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну ретроспективно відповідно до МСБО 8 *"Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"* до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт
- 97К Документ *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"* (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), виданий у жовтні 2012 р., змінив пункт 4. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, що починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування документа *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"* дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, то він одночасно застосовує всі зміни, включені у документ *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"*.
- 97Л [Вилучено]
- 97М МСФЗ 15 *"Дохід від договорів з клієнтами"*, виданий у травні 2014 року, змінив пункт К321. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, коли застосовує МСФЗ 15.
- 97Н МСФЗ 9, виданий у липні 2014 р., змінив пункти 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96В, К32 та К3 30 та вилучив пункти 97Д, 97Є та 97Л. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли застосовує МСФЗ 9.
- 97О МСФЗ 16 *"Оренда"*, виданий у січні 2016 року, змінив пункти К39 та К310. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли застосовує МСФЗ 16.
- 97П МСФЗ 17, виданий у травні 2017 року, змінив пункти 4, К38 та К336 та додав пункт 33А. Документом *"Зміни до МСФЗ 17"*, виданим у червні 2020, додано зміни до пункту 4. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли застосовує МСФЗ 17.

Вилучення інших положень

- 98 Цей Стандарт замінює МСБО 32 *"Фінансові інструменти: розкриття та подання"*, переглянутий у 2000 р.²
- 99 Цей Стандарт замінює такі Тлумачення:
- (а) ПКТ-5 *"Класифікація фінансових інструментів: забезпечення непередбаченого погашення"*;
 - (б) ПКТ-16 *"Акціонерний капітал: викуплені власні інструменти капіталу (власні викуплені акції)"*;
 - (в) ПКТ-17 *"Власний капітал: витрати на операції з власним капіталом"*.
- 100 Цей Стандарт вилучає проект Тлумачення ПКТ П34 *"Фінансові інструменти: інструменти або права, які можуть бути викуплені утримувачем"*.

² У серпні 2005 р. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку перенесла всі вимоги до розкриття інформації щодо фінансових інструментів до МСФЗ 7 *"Фінансові інструменти: розкриття інформації"*.

Додаток**Керівництво із застосування****МСБО 32 Фінансові інструменти: подання**

Цей додаток є невід'ємною частиною Стандарту.

- K31 Це Керівництво із застосування пояснює застосування певних аспектів Стандарту.
- K32 Стандарт не розглядає визнання або оцінку фінансових інструментів. Вимоги щодо визнання та оцінки фінансових активи і фінансових зобов'язань встановлено в МСФЗ 9.

Визначення (пункти 11–14)**Фінансові активи та фінансові зобов'язання**

- K33 Валюта (грошові кошти) є фінансовим активом, оскільки вона являє собою засіб обміну, а отже, є основою, на якій оцінюються та визнаються всі операції у фінансовій звітності. Депозит грошових коштів у банку або подібний фінансовий установі є фінансовим активом, оскільки він становить собою контрактне право вкладника отримувати грошові кошти від установи або виписувати чек чи подібний інструмент на залишок на користь кредитора для сплати фінансового зобов'язання.
- K34 Поширеними прикладами фінансових активів, які являють собою контрактне право отримувати грошові кошти в майбутньому, та відповідних фінансових зобов'язань, які являють собою контрактне зобов'язання сплачувати грошові кошти в майбутньому, є:
- (а) торговельна дебіторська та кредиторська заборгованість;
 - (б) векселі до отримання та сплати;
 - (в) позики до отримання та сплати; та
 - (г) облігації до отримання та сплати.
- У кожному випадку договірне право однієї сторони отримати (або зобов'язання сплатити) грошові кошти узгоджується з відповідним зобов'язанням іншої сторони сплатити (або правом отримати).
- K35 Іншим типом фінансового інструмента є актив, щодо якого економічні вигоди, які підлягають отриманню або наданню, являють собою інший, ніж грошові кошти, фінансовий актив. Наприклад, вексель, який підлягає сплаті в державних облігаціях, надає утримувачеві договірне право отримувати, а емітентові – договірне зобов'язання надавати державні облігації, а не грошові кошти. Облігації – це фінансові активи, оскільки вони являють собою зобов'язання держави-емітента сплатити грошові кошти. Отже, вексель – це фінансовий актив утримувача векселя та фінансове зобов'язання емітента векселя.
- K36 “Безстрокові” (“вічні”) боргові інструменти (наприклад, “безстрокові” облігації, боргові зобов'язання та векселі, забезпечені капіталом), як правило, надають утримувачеві контрактне право отримувати платежі за рахунок процентів на фіксовані дати, при цьому ці платежі поширюються на невизначене майбутнє, без права на повернення основної суми або з правом повернути основну суму за умов, які роблять це дуже мало ймовірним або дуже далеким у майбутньому. Наприклад, суб'єкт господарювання може випустити фінансовий інструмент, який вимагає здійснення довічно щорічних платежів, які дорівнюють оголошеній ставці відсотка 8%, застосованій до оголошеної номінальної або основної суми в 1000 ОВЗ. За припущенням, що 8% є ринковою ставкою відсотка інструмента на момент випуску, емітент бере договірне зобов'язання здійснити потік майбутніх процентних виплат, справедлива вартість (теперішня вартість) яких дорівнює 1000 ОВ при первісному визнанні. Утримувач і емітент інструмента мають, відповідно, фінансовий актив та фінансове зобов'язання.
- K37 Договірне право або договірне зобов'язання отримувати, надавати чи обмінювати фінансові інструменти саме по собі є фінансовим інструментом. Низка договірних прав або контрактних зобов'язань відповідає визначенню фінансового інструмента, якщо вона врешті-решт приведе до отримання або сплати грошових коштів чи до придбання або випуску інструмента власного капіталу.
- K38 Спроможність здійснювати контрактне право чи вимога виконати контрактне зобов'язання можуть бути абсолютними або можуть залежати від того, чи відбудеться майбутня подія. Наприклад, фінансова гарантія є контрактним правом позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта та

³ У цьому керівництві суми визначено в “одиницях валюти” (ОВ).

відповідним контрактним зобов'язанням гаранта сплатити позикодавцю, якщо позичальник не виконає зобов'язання. Контрактне право та зобов'язання існують внаслідок минулої операції або події (прийняття гарантії), навіть якщо і спроможність позикодавця здійснити своє право, і вимога до гаранта виконувати його зобов'язання залежать від майбутньої дії – невиконання зобов'язань позичальником. Умовне право та зобов'язання відповідають визначенню фінансового активу та фінансового зобов'язання, навіть якщо такі активи та зобов'язання не завжди визнаються у фінансовій звітності. Деякі з таких умовних прав та зобов'язань можуть бути контрактами в межах сфери застосування МСФЗ 17.

- K39 Оренда розглядається здебільшого як право орендодавця отримувати (та зобов'язання орендаря сплачувати) потік платежів, які, по суті, є однаковими зі змішаними виплатами основної суми та процентів за угодою про позику. Орендодавець обліковує свої інвестиції у суму дебіторської заборгованості за фінансовою орендою, а не сам базовий актив, що підлягає фінансовій оренді. Відповідно, орендодавець розглядає фінансову оренду як фінансовий інструмент. Відповідно до МСФЗ 16 орендодавець не визнає свого права отримувати орендні платежі за операційною орендою. Орендодавець продовжує обліковувати сам базовий актив, а не будь-яку суму дебіторської заборгованості в майбутньому за договором. Відповідно, орендодавець не розглядає операційну оренду як фінансовий інструмент, за винятком окремих платежів, які наразі мають бути сплачені орендарем.
- K310 Матеріальні активи (запаси, основні засоби), активи з правом на їх використання та нематеріальні активи (патенти та товарні знаки) не є фінансовими активами. Контроль над такими матеріальними активами, активами з правом на їх використання та нематеріальними активами створює можливість генерувати надходження грошових коштів або інших фінансових активів, але не створює теперішнього права на отримання грошових коштів або інших фінансових активів.
- K311 Такі активи, як сплачені авансом витрати, майбутньою економічною вигодою від яких є отримання товарів або послуг, а не право на отримання грошових коштів чи іншого фінансового активу, не є фінансовими активами. Так само, статті, зокрема відстрочений дохід та більшість гарантійних зобов'язань, не є фінансовими зобов'язаннями, оскільки вибуття пов'язаних з ними економічних вигід є наданням товарів та послуг, а не контрактним зобов'язанням сплатити грошові кошти або інший фінансовий актив.
- K312 Зобов'язання чи активи, які не є контрактними (наприклад, податки на прибуток, які є наслідком законодавчих вимог, установлених урядовими органами), не є фінансовими зобов'язаннями або фінансовими активами. Облік податків на прибуток розглядається в МСБО 12. Так само, конструктивні зобов'язання, визначені в МСБО 37 "*Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи*", не виникають унаслідок контрактів і не є фінансовими зобов'язаннями.

Інструменти власного капіталу

- K313 Прикладами інструментів власного капіталу є звичайні акції без права дострокового погашення, певні інструменти з правом дострокового погашення (див. пункти 16А і 16Б), деякі інструменти, які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації (див. пункти 16В та 16Г), певні типи привілейованих акцій (див. пункти К325 та К326), а також варанти або продані опціони "кол", які дозволяють утримувачеві передплатити або придбати фіксовану кількість звичайних акцій без права дострокового погашення в суб'єкта господарювання, який виступає емітентом за фіксовану суму грошових коштів чи інший фінансовий актив. Зобов'язання суб'єкта господарювання випустити чи придбати фіксовану кількість власних інструментів капіталу в обмін на грошові кошти чи інший фінансовий актив є інструментом власного капіталу суб'єкта господарювання (за винятком випадків, визначених у пункті 22А). Проте, якщо такий контракт містить зобов'язання суб'єкта господарювання сплатити грошові кошти чи інший фінансовий актив (за винятком контрактів, класифікованих як власний капітал відповідно до пунктів 16А і 16Б або пунктів 16В і 16Г), воно також приводить до виникнення зобов'язання у розмірі теперішньої вартості суми погашення (див. пункт К327 (а)). Емітент звичайних акцій без права дострокового погашення бере зобов'язання, коли він офіційно планує здійснити виплати і стає юридично зобов'язаним зробити це для акціонерів. Це може відбуватися після оголошення дивідендів або коли суб'єкт господарювання ліквідується і будь-які активи, що залишаються після виконання зобов'язань, стають такими, що підлягають виплаті акціонерам.
- K314 Придбаний опціон "кол" або інший подібний контракт, придбаний суб'єктом господарювання, який надає право викупити фіксовану кількість власних інструментів капіталу в обмін на надання фіксованої суми грошових коштів чи іншого фінансового активу, не є фінансовим активом суб'єкта

господарювання (за винятком випадків, визначених у пункті 22А). Натомість будь-яка компенсація, сплачена за такий контракт, вираховується з власного капіталу.

Клас інструментів, субординований щодо всіх інших класів (пункти 16А(б) і 16В(б))

- K314А** Однією з ознак, зазначених у пунктах 16А і 16В є те, що фінансовий інструмент належить до класу інструментів, що є субординованим щодо всіх інших класів.
- K314Б** При визначенні приналежності інструмента до субординованого класу суб'єкт господарювання здійснює оцінку вимог при ліквідації за цим інструментом так, ніби він має намір здійснити ліквідацію на дату класифікації цього інструмента. Суб'єкт господарювання повинен здійснити перегляд класифікації, у разі зміни відповідних обставин. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання випускає або погашає інший фінансовий інструмент, це може вплинути на приналежність певного інструмента до класу інструментів, що є субординованим щодо всіх інших класів.
- K314В** Інструмент, який забезпечує/має переважне право при ліквідації суб'єкта господарювання, не є інструментом що надає право на пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання. Наприклад, інструмент має переважне право при ліквідації якщо він надає утримувачу право на фіксовані дивіденди при ліквідації на додаток до частки чистих активів суб'єкта господарювання, тоді як інші інструменти у субординованому класі з правом на пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання не забезпечують такого ж самого права при ліквідації.
- K314Г** Якщо суб'єкт господарювання має лише один клас фінансових інструментів, цей клас слід розглядати так, наче він є субординованим щодо всіх інших класів.

Загальний обсяг очікуваних грошових потоків, віднесених до певного інструменту протягом строку його дії (пункт 16А(г))

- K314Г** Загальний обсяг очікуваних грошових потоків, віднесених до певного інструменту протягом строку його дії повинен переважно базуватися на прибутку чи збитку, зміні у визначених чистих активах або у справедливій вартості визначених і невизначених чистих активів суб'єкта господарювання протягом строку дії такого інструмента. Оцінку прибутку або збитку і зміни у визначених чистих активах слід здійснювати згідно вимог відповідних МСФЗ.

Операції, здійснювані утримувачем інструменту, який не є власником суб'єкта господарювання (пункти 16А і 16В)

- K314Д** Утримувач фінансового інструменту з правом дострокового погашення або інструмента, який створює для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку своїх чистих активів тільки при ліквідації, може здійснювати операції з цим суб'єктом господарювання в будь-якій ролі окрім власника. Наприклад, утримувач інструменту може бути працівником суб'єкта господарювання. При визначенні необхідності класифікувати цей інструмент як власний капітал (згідно пункту 16А або 16В) до уваги слід брати тільки грошові потоки і визначені контрактом умови інструменту, які стосуються його утримувача як власника суб'єкта господарювання.
- K314Е** Прикладом може служити (командитне) товариство з обмеженою відповідальністю, яке має партнерів з повною і з обмеженою відповідальністю. Деякі партнери з повною відповідальністю можуть надавати цьому суб'єктові господарювання гарантії і отримувати за це певну винагороду. В такій ситуації гарантія і пов'язані з нею грошові потоки відносяться до утримувачів інструменту в їхній ролі поручителів, а не в ролі власників суб'єкта господарювання. Таким чином внаслідок цієї гарантії і пов'язаних з нею грошових потоків партнери з повною відповідальністю не розглядатимуться як субординовані партнерам з обмеженою відповідальністю і не братимуться до уваги при оцінці ідентичності контрактних умов, встановлених для інструментів партнерів з обмеженою відповідальністю і для партнерів з повною відповідальністю.
- K314Є** Ще одним прикладом може служити угода про розподіл прибутків або збитків, за якою прибутки чи збитки розподіляються між утримувачами інструменту на основі наданих послуг або виробленої продукції протягом поточного та минулого років. Такі угоди є операціями з утримувачами інструменту, які не виступають в ролі власників і їх не слід брати до уваги при оцінці ознак, наведених в пункті 16А або у пункті 16В. Однак, угоди про розподіл прибутків або збитків, за якими розподіл прибутку або збитку між утримувачами інструменту базується на номінальній сумі їхніх інструментів відносно інших інструментів в цьому класі, відображає операції з утримувачами інструменту що виступають у ролі власників і їх слід брати до уваги при оцінці ознак, наведених в пункті 16А або у пункті 16В.

К314Ж Грошові потоки та визначені контрактом умови операцій між утримувачами інструменту (який не виступає в ролі власника) та суб'єктом господарювання, який виступає емітентом мають бути подібними до еквівалентних операцій, що можуть здійснюватися між особою, яка не є утримувачем інструменту, і суб'єктом господарювання-емітентом.

Відсутність іншого фінансового інструменту або контракту із загальним обсягом грошових потоків, який значною мірою фіксує або обмежує залишковий прибуток утримувача інструменту (пункти 16Б і 16Г)

К314З Умовою для класифікації у якості власного капіталу фінансового інструменту, який інакше/в іншому випадку відповідає критеріям в пункті 16А або у пункті 16В є те, що певний суб'єкт господарювання не має іншого фінансового інструменту або контракту, які мають (а) сукупні грошові потоки що базуються переважно на прибутку чи збитку, зміну у визнаних чистих активах або зміну у справедливій вартості визнаних чи невизнаних чистих активів цього суб'єкта господарювання і (б) вплив, що суттєво обмежує або фіксує залишковий прибуток. Наведені далі інструменти в разі їх використання на звичайних комерційних умовах в операціях з непов'язаними сторонами навряд чи перешкоджатимуть класифікації інструментів, які в іншому випадку відповідають критеріям у пункті 16А або у пункті 16В, як власний капітал:

- (а) інструменти з загальними грошовими потоками, що переважно базуються на певних активах суб'єкта господарювання.
- (б) інструменти з загальними грошовими потоками що базуються на відсотку прибутку.
- (в) договори для винагороди окремих працівників за надані суб'єктові господарювання послуги.
- (г) контракти, які передбачають виплату незначного відсотка прибутку за надані послуги чи товари.

Похідні фінансові інструменти

К315 Фінансові інструменти охоплюють основні інструменти (наприклад, дебіторську, кредиторську заборгованість та інструменти власного капіталу) і похідні фінансові інструменти (наприклад, фінансові опціони, ф'ючерси і форвардні контракти, процентні та валютні свопи). Похідні фінансові інструменти відповідають визначенню фінансового інструмента, а отже, на них поширюється дія цього Стандарту.

К316 Похідні фінансові інструменти створюють права та зобов'язання, які ведуть до передачі одного чи кількох фінансових ризиків, властивих основному фінансовому інструменту, між сторонами контракту про цей інструмент. На час вступу контракту в силу, похідні фінансові інструменти надають одній стороні контрактне право обмінювати фінансові активи чи фінансові зобов'язання з іншою стороною за умов, які є потенційно сприятливими, або контрактне зобов'язання обмінювати фінансові активи чи фінансові зобов'язання з іншою стороною за умов, що є потенційно несприятливими. Однак, як правило⁴, вони не приводять до передачі основного фінансового інструмента на час вступу контракту в силу, і така передача необов'язково має місце після закінчення дії контракту. Деякі інструменти втілюють у собі право та зобов'язання здійснювати обмін. Оскільки умови обміну визначаються на час вступу в силу контракту про похідний інструмент, то зі зміною цін на фінансових ринках ці умови можуть стати або сприятливими або несприятливими.

К317 Опціон “пут” або “кол” на обмін фінансових активів чи фінансових зобов'язань (тобто фінансові інструменти, крім власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання) надає утримувачеві право отримувати майбутні економічні вигоди, пов'язані зі змінами справедливої вартості фінансового інструмента, який є в основі контракту. Навпаки, продавець опціону бере на себе зобов'язання відмовитися від потенційних майбутніх економічних вигід або понести потенційні втрати економічних вигід, пов'язаних зі змінами справедливої вартості фінансового інструмента, який є в основі контракту. Контрактне право утримувача та зобов'язання продавця відповідають визначенню фінансового активу та фінансового зобов'язання, відповідно. Фінансовим інструментом, який лежить в основі опціонного контракту, може бути будь-який фінансовий актив, включаючи акції інших суб'єктів господарювання та інструменти, які приносять відсотковий дохід. Опціон може вимагати від продавця випуску боргового інструмента, а не передачі фінансового активу, але інструмент, який є в основі опціонного контракту, буде фінансовим активом утримувача, якщо опціон буде виконано.

⁴ Це справедливо для більшості, але не для всіх похідних інструментів, наприклад, у деяких валютно-процентних свобах основну суму обмінюють під час вступу контракту в силу (та повторно обмінюють при погашенні).

Право утримувача опціону обмінювати фінансовий актив за потенційно сприятливих умов та зобов'язання продавця обмінювати фінансовий актив за потенційно несприятливих умов є відмінними від основного фінансового активу, який підлягає обміну на момент здійснення опціону. На характер права утримувача та зобов'язання продавця не впливає ймовірність того, що опціон буде здійснено.

- K318 Ще одним прикладом похідного фінансового інструмента є форвардний контракт, який має бути здійсненим через шість місяців, протягом яких одна сторона (покупець) обіцяє віддати грошові кошти сумою 1 000 000 ОВ в обмін на державні облигації з фіксованою ставкою номінальною вартістю 1 000 000 ОВ, а інша сторона (продавець) обіцяє передати державні облигації з фіксованою ставкою номінальною вартістю 1 000 000 ОВ в обмін на грошові кошти сумою 1 000 000 ОВ. Протягом шести місяців обидві сторони мають контрактне право та контрактне зобов'язання на обмін фінансових інструментів. Якщо ринкова ціна державних облигацій зростає вище 1 000 000 ОВ, умови будуть сприятливими для покупця і несприятливими для продавця; якщо ринкова ціна падає нижче 1 000 000 ОВ, результат буде протилежним. Покупець має і контрактне право (фінансовий актив), подібне до права за утримуваним опціоном “кол”, і контрактне зобов'язання (фінансове зобов'язання), подібне до зобов'язання за проданим опціоном “пут”; продавець має контрактне право (фінансовий актив), подібне до права за утримуваним опціоном “пут”, та контрактне зобов'язання (фінансове зобов'язання), подібне до зобов'язання за проданим опціоном “кол”. Як і в разі опціонів, ці контрактні права та контрактні зобов'язання являють собою фінансові активи і фінансові зобов'язання, які є відокремленими та відмінними від основних фінансових інструментів (облигації і грошові кошти, які підлягають обміну). Обидві сторони, котрі укладають форвардний контракт, мають зобов'язання, яке треба виконати в узгоджений час, тоді як виконання за опціонним контрактом відбувається, тільки якщо та коли утримувач опціону вирішує здійснити його.
- K319 Багато інших типів похідних інструментів утілюють право або зобов'язання здійснити майбутній обмін, включаючи відсоткові та валютні свопи, відсоткові контракти з верхньою межею, мінімальною та максимальною ставкою, зобов'язання щодо надання позики, програми випуску цінних паперів та акредитиви. Контракт на відсотковий своп можна розглядати як варіант форвардного контракту, за яким сторони укладають угоду про здійснення низки майбутніх обмінів сум грошових коштів, причому одна сума розраховується згідно з плаваючою процентною ставкою, а друга – шляхом посилення на фіксовану проценту ставку. Ф'ючерсні контракти є іншим варіантом форвардних контрактів, відрізняючись переважно тим, що ці контракти стандартизовані та мають вільний обіг на біржі.

Контракти на придбання чи продаж нефінансових статей (пункти 8–10)

- K320 Контракти на придбання чи продаж нефінансових статей не відповідають визначенню фінансового інструмента, оскільки контрактне право однієї сторони отримувати нефінансовий актив або послугу та відповідне зобов'язання іншої сторони не створюють теперішнього права або зобов'язання будь-якої зі сторін отримувати, надавати чи обмінювати фінансовий актив. Наприклад, контракти, які передбачають розрахунок тільки при отриманні чи наданні нефінансової статті (наприклад, опціон, ф'ючерсні або форвардні контракти на срібло), не є фінансовими інструментами. Багато товарних контрактів – саме такого типу. Деякі з них стандартизовані за формою і мають вільний обіг на організованих ринках майже так само, як деякі похідні фінансові інструменти. Наприклад, товарний ф'ючерсний контракт можна легко придбати та продати за грошові кошти, оскільки він зареєстрований для торгівлі на біржі і може багато разів переходити з рук в руки. Проте сторони, які купують та продають контракт, фактично торгують товаром, який є основою контракту. Спроможність купувати або продавати товарний контракт за грошові кошти, легкість, з якою їх можна придбати або продати, та можливість домовлятися про розрахунки в грошових коштах за зобов'язання отримувати або постачати товар не змінюють основний характер контракту так, щоб утворився фінансовий інструмент. Однак, на деякі контракти на придбання чи продаж нефінансових статей, за якими можна розраховуватися на нетто-основі або шляхом обміну фінансових інструментів, або на контракти, у яких нефінансова стаття легко конвертується в грошові кошти, поширюється сфера застосування цього Стандарту, якщо вони є фінансовими інструментами (див. пункт 8).
- K321 Окрім того, що вимагає МСФЗ 15 “*Дохід від договорів з клієнтами*”, контракт, який передбачає отримання або передачу матеріальних активів, не створює фінансового активу однієї сторони та фінансового зобов'язання іншої, якщо тільки відповідну плату не буде відстрочено на час після дати, коли матеріальні активи передаються. Саме це відбувається при придбанні або продажу товарів за торговим кредитом.

- К322 Деякі контракти є індексованими щодо ціни товару, але не пов'язані з розрахунками шляхом фізичного отримання або передачі товару. Вони передбачають розрахунки шляхом сплати грошових коштів, які визначаються згідно з формулами в контракті, а не сплати фіксованих сум. Наприклад, основна сума облігації може бути розрахована шляхом застосування ринкової ціни на нафту, яка превалює при погашенні облігації, до фіксованої кількості нафти. Основна сума індексується згідно з ціною на товар, але сплачується тільки грошовими коштами. Такий контракт являє собою фінансовий інструмент.
- К323 Визначення фінансового інструмента охоплює також контракт, результатом якого є виникнення нефінансового активу або зобов'язання додатково до фінансового активу або зобов'язання. Такі фінансові інструменти часто надають одній стороні право опціону на обмін фінансового активу на нефінансовий актив. Наприклад, облігація, індексована щодо ціни на нафту, може надати утримувачеві право отримувати потік фіксованих періодичних процентних платежів та фіксовану суму грошових коштів на дату погашення з опціоном обміну основної суми на фіксовану кількість нафти. Бажання здійснювати такий опціон буде змінюватися час від часу залежно від справедливої вартості нафти відповідно до коефіцієнта обміну грошових коштів на нафту (ціна обміну), який мають облігації. Наміри утримувача облігації щодо здійснення опціону не впливають на сутність складових активів. Фінансовий актив утримувача та фінансове зобов'язання емітента роблять облігацію фінансовим інструментом – незалежно від інших типів активів та зобов'язань, які також створюються.
- К324 [Вилучений]

Подання

Зобов'язання та власний капітал (пункти 15–27)

Відсутність договірної зобов'язання надати грошові кошти чи інший фінансовий актив (пункти 17–20)

- К325 Привілейовані акції можуть випускатися з різними правами. При визначенні того, чи є привілейована акція фінансовим зобов'язанням або інструментом власного капіталу, емітент оцінює конкретні права, які додаються до акції з метою визначення, чи має вона основну характеристику фінансового зобов'язання. Наприклад, привілейована акція, яка передбачає погашення на конкретну дату або за вибором утримувача, містить фінансове зобов'язання, оскільки емітент має зобов'язання надати фінансові активи утримувачеві акції. Потенційна неспроможність емітента (або через брак коштів, або через правові обмеження чи недостатні прибутки чи резерви) виконати зобов'язання щодо погашення привілейованої акції, коли він зобов'язаний зробити це за контрактом, не звільняє його від зобов'язання. Право емітента викупити акції за грошові кошти не відповідає визначенню фінансового зобов'язання, оскільки він не має поточного зобов'язання передавати фінансові активи акціонерам. У цьому випадку викуп акцій здійснюється винятково на розсуд емітента. Проте зобов'язання може виникнути, коли емітент акцій використовує своє право, як правило, офіційно повідомляючи акціонерів про намір викупити акції.
- К326 Коли привілейовані акції не підлягають викупу, відповідна класифікація визначається іншими правами, які можуть додаватися до акцій. Класифікація ґрунтується на оцінці сутності контрактних угод та визначенні фінансового зобов'язання та інструмента власного капіталу. Коли виплати утримувачам привілейованих акцій (кумулятивних чи некумулятивних) здійснюється на розсуд емітента, то акції є інструментами власного капіталу. На класифікацію привілейованої акції як інструмента власного капіталу або як фінансового зобов'язання не впливає, наприклад:
- (а) минулий досвід здійснення виплат;
 - (б) намір зробити виплати в майбутньому;
 - (в) можливий негативний вплив на ціну звичайних акцій емітента, якщо виплати не здійснюються (внаслідок обмежень щодо виплати дивідендів за звичайними акціями, якщо не сплачуються дивіденди за привілейованими акціями);
 - (г) сума резервів емітента;
 - (г) очікування емітента щодо прибутку чи збитку за період, або
 - (д) спроможність чи неспроможність емітента впливати на суму прибутку чи збитку за період.

Розрахунок власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання (пункти 21–24)

К327 Наступні приклади пояснюють, як слід класифікувати різні типи контрактів на власні інструменти капіталу суб'єкта господарювання:

- (а) Контракт, який суб'єкт господарювання погашатиме шляхом отримання чи надання фіксованої кількості його власних акцій без майбутньої компенсації, або шляхом обміну фіксованої суми грошових коштів чи іншого фінансового активу, є інструментом власного капіталу (за винятком випадків, визначених у пункті 22А). Відповідно, будь-яка компенсація, отримана чи сплачена щодо такого контракту, прямо додається або прямо вираховується з власного капіталу. Прикладом цього може бути випущений опціон на акції, який надає контрагенту право придбати фіксовану кількість акцій суб'єкта господарювання за фіксовану суму грошових коштів. Проте, якщо контракт вимагає від суб'єкта господарювання придбати (викупити) його власні акції за грошові кошти чи інший фінансовий актив на фіксовану дату чи дату, яку можна визначити, суб'єкт господарювання також визнає фінансове зобов'язання у розмірі теперішньої вартості суми викупу (за винятком тих інструментів, які мають всі ознаки і відповідають всім умовам відповідно до пунктів 16А та 16Б або пунктів 16В та 16Г). Наприклад, зобов'язання суб'єкта господарювання за форвардним контрактом викупити фіксовану кількість власних акцій за фіксовану суму грошових коштів.
- (б) Зобов'язання суб'єкта господарювання придбати свої власні акції за грошові кошти приводить до фінансового зобов'язання у розмірі теперішньої вартості суми викупу, навіть якщо кількість акцій, яку суб'єкт господарювання має повторно купити, не є фіксованою або якщо зобов'язання залежить від здійснення права контрагента на викуп (за винятком випадків, визначених у пунктах 16А та 16Б або у пунктах 16В та 16Г). Прикладом умовного зобов'язання є випущений опціон, який вимагає, щоб суб'єкт господарювання викупив свої власні акції за грошові кошти, тільки якщо контрагент здійснить опціон.
- (в) Контракт, який погашатиметься грошовими коштами чи іншим фінансовим активом, є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням, навіть якщо сума грошових коштів чи інший фінансовий актив, які будуть отримані або надані, ґрунтується на змінах ринкової ціни власного капіталу суб'єкта господарювання (за винятком випадків, визначених у пунктах 16А та 16Б або у пунктах 16В та 16Г). Один із прикладів такого контракту – опціон на акції, за який розраховуються грошовими коштами на нетто-основі.
- (г) Контракт, який погашатиметься змінною кількістю власних акцій суб'єкта господарювання, вартість яких дорівнює фіксованій сумі чи сумі, що ґрунтується на змінах основної змінної (наприклад, товарній ціні), є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням. Наприклад, проданий опціон на придбання золота, який у разі здійснення погашатиметься на нетто-основі власними інструментами суб'єкта господарювання шляхом надання суб'єктом господарювання такої кількості цих інструментів, яка дорівнює вартості опціонного контракту. Такий контракт є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням, навіть якщо основна змінна є ціною власних акцій суб'єкта господарювання, а не золота. Аналогічно, погашення контракту здійснюватиметься у фіксованій кількості власних акцій суб'єкта господарювання, але права, що додаються до цих акцій, варіюватимуться так, що вартість погашення дорівнюватиме фіксованій сумі чи сумі, яка базується на змінах основної змінної, є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням.

Положення про умовні розрахунки (пункт 25)

К328 Пункт 25 визначає, що якщо частина умовних розрахунків, яка може потребувати погашення грошовими коштами чи іншим фінансовим активом (або іншим способом, який приведе до того, що інструмент стане фінансовим зобов'язанням) є нереальною, то умова погашення не впливає на класифікацію фінансового інструмента. Отже, контракт, який вимагає погашення грошовими коштами або змінною кількістю власних акцій суб'єкта господарювання тільки при відбутті події, яка є винятково рідкісною, не зовсім звичайною та дуже малоймовірною, є інструментом власного капіталу. Аналогічно, погашення фіксованою кількістю власних акцій суб'єкта господарювання може бути заборонене контрактом за обставин, які перебувають за межами контролю суб'єкта господарювання, але якщо можливість настання цих обставин є нереальною, тоді класифікація як інструмента власного капіталу є доречною.

Підхід у консолідованій фінансовій звітності

- К329** У консолідованій фінансовій звітності суб'єкт господарювання подає інформацію про неконтрольовані частки участі, тобто частки інших сторін у власному капіталі та прибутку своїх дочірніх підприємств, відповідно до МСБО 1 та МСФЗ 10. Під час класифікації фінансового інструмента (або його компонента) у консолідованій фінансовій звітності суб'єкт господарювання розглядає всі строки та умови, узгоджені членами групи та утримувачами інструмента, визначаючи, чи має група в цілому зобов'язання надати грошові кошти чи інший фінансовий актив стосовно інструмента або погасити його таким способом, який приводить до класифікації його як зобов'язання. Якщо дочірнє підприємство групи випускає фінансовий інструмент, а материнське підприємство чи інший суб'єкт господарювання групи узгоджує додаткові умови безпосередньо з утримувачами інструмента (наприклад, гарантію), то група може не мати права рішення щодо виплат чи погашення. Хоча дочірнє підприємство може відповідним чином класифікувати інструмент без урахування цих додаткових умов у своїй окремій фінансовій звітності, вплив інших угод між членами групи та утримувачами інструмента розглядається, щоб забезпечити відображення в консолідованій фінансовій звітності контрактів та операцій, укладених групою в цілому. Тією мірою, якою існує таке зобов'язання або умова погашення, інструмент (або його компонент, до якого відноситься зобов'язання) класифікується як фінансове зобов'язання в консолідованій фінансовій звітності.
- К329А** Деякі типи інструментів, що створюють для суб'єкта господарювання контрактне зобов'язання, класифікуються як інструменти власного капіталу відповідно до пунктів 16А і 16Б або пунктів 16В і 16Г. Класифікація відповідно до цих пунктів є виключенням з принципів, які інакше застосовуються до класифікації інструменту у цьому Стандарті. Цей виняток не поширюється на класифікацію неконтрольованих часток участі у консолідованій фінансовій звітності. Таким чином, інструменти, класифіковані як інструменти власного капіталу відповідно до пунктів 16А та 16Б або пунктів 16В та 16Г в окремій чи в індивідуальній фінансовій звітності що є неконтрольованими частками участі, у консолідованій фінансовій звітності групи класифікуються як зобов'язання.

Складні фінансові інструменти (пункти 28–32)

- К330** Пункт 28 поширюється лише на емітентів непохідних складних фінансових інструментів. У пункті 28 не йдеться про складні фінансові інструменти з погляду утримувачів. У МСФЗ 9 розглядається класифікація та оцінка фінансових активів, які є складними фінансовими інструментами з погляду утримувача.
- К331** Поширеною формою складного фінансового інструмента є борговий інструмент із вбудованим опціоном на конвертування, наприклад, облігація, яку можна конвертувати у звичайні акції емітента і яка не має ніяких характеристик інших вбудованих похідних інструментів. Пункт 28 вимагає від емітента такого фінансового інструмента подавати у звіті про фінансовий стан окремо компонент зобов'язання та компонент власного капіталу в такий спосіб:
- (а) Зобов'язання емітента здійснювати виплати за графіком процентів і основної суми являє собою фінансове зобов'язання, яке існує так довго, як довго не конвертується інструмент. При первісному визнанні справедлива вартість компонента зобов'язань є теперішньою вартістю визначеного контрактом потоку майбутніх грошових потоків, дисконтованих за ставкою відсотка, що застосовується на ринку на цей момент до інструментів, які мають зіставний кредитний статус та забезпечують в основному такі самі грошові потоки, за тих самих умов, але без опціону на конвертування.
 - (б) Інструмент капіталу є вбудованим опціоном на конвертування зобов'язання у власний капітал емітента. Цей опціон має вартість при первісному визнанні, навіть якщо він є невігідним.
- К332** При конвертуванні інструмента, який можна конвертувати, коли настає строк погашення, суб'єкт господарювання припиняє визнання компонента зобов'язання і визнає його як власний капітал. Первісний компонент власного капіталу залишається власним капіталом (хоча його можна переносити з одного рядка власного капіталу до іншого). Ніякого прибутку чи збитку від конвертування при погашенні не виникає.
- К333** Якщо суб'єкт господарювання погашає інструмент, який можна конвертувати, до строку погашення шляхом дострокового погашення чи викупу, в якому первісні пільги від конвертування не змінюються, тоді суб'єкт господарювання розподіляє сплачену компенсацію і будь-які витрати на операцію викупу чи погашення на компоненти зобов'язання та компонентів власного капіталу інструмента на дату операції. Метод, використаний при розподілі сплаченої компенсації та витрат на операцію на окремі компоненти, відповідає методу, який використовували при первісному розподілі

окремих компонентів надходжень, отриманих суб'єктом господарювання, коли випускався інструмент, який можна конвертувати, відповідно до пунктів 28–32.

- K334 Після розподілу компенсації будь-який прибуток чи збиток, який виникає внаслідок цього, розглядається відповідно до облікових принципів, прийнятних для відповідного компонента, так:
- (а) сума прибутку чи збитку, пов'язана з компонентом зобов'язання, визнається в прибутку чи збитку; та
 - (б) сума компенсації, пов'язана з компонентом власного капіталу, визнається у власному капіталі.
- K335 Суб'єкт господарювання може змінювати строки інструмента, який можна конвертувати, щоб стимулювати дострокове конвертування, наприклад, шляхом пропонування більш сприятливого коефіцієнта конвертування або сплати іншої додаткової компенсації у випадку конвертування до визначеної дати. Різниця (на дату зміни строків) між справедливою вартістю компенсації, яку отримує утримувач після конвертування інструмента згідно зі зміненими строками, та справедливою вартістю компенсації, яку утримувач отримав би згідно з первісними строками, визнається як збиток через прибуток або збиток.

Власні викуплені акції (пункти 33–34)

- K336 Власні інструменти капіталу суб'єкта господарювання не визнаються як фінансовий актив, незалежно від причини їх викупу. Пункт 33 вимагає від суб'єкта господарювання, який повторно купує свої власні інструменти капіталу (але також див. пункт 33А), вираховувати такі інструменти власного капіталу із власного капіталу. Проте, якщо суб'єкт господарювання утримує свій власний капітал за дорученням інших осіб (наприклад, фінансова установа, яка утримує свій власний капітал за дорученням клієнта), існують агентські взаємозв'язки і внаслідок цього таке володіння не включається у звіт про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Проценти, дивіденди, збитки та прибутки (пункти 35–41)

- K337 Наведений далі приклад пояснює застосування пункту 35 до складного фінансового інструмента. Припускається, що некумулятивна привілейована акція має бути обов'язково викуплена за грошові кошти через п'ять років, але дивіденди підлягають сплаті на розсуд суб'єкта господарювання до дати викупу. Такий інструмент є складним фінансовим інструментом, причому компонент зобов'язання є теперішньою вартістю суми викупу. Витрати з амортизації дисконту за цим компонентом визнаються у прибутку чи збитку та класифікуються як процентні витрати. Будь-які сплачені дивіденди пов'язані з компонентом власного капіталу і тому визнаються як розподіл прибутку чи збитку. Подібний підхід застосовувався би, якби викуп був не обов'язковим, а за вибором утримувача, або якби акції обов'язково можна було конвертувати в змінну кількість звичайних акцій, обчислену так, що вона дорівнює фіксованій сумі чи сумі, оснований на змінах основної змінної (наприклад, товару). Проте, якщо несплачені дивіденди додаються до суми викупу, весь інструмент є зобов'язанням. У такому випадку будь-які дивіденди класифікуються як процентні витрати.

Згортання фінансового активу та фінансового зобов'язання (пункти 42–50)

- K338 [Вилучено]

Критерій того, що суб'єкт господарювання "на теперішній час має юридично закріплене право на згортання визнаних сум" (пункт 42(а))

- K338А Право на згортання може бути наявним зараз або воно може залежати від майбутньої події (наприклад, це право може змінювати свій статус або бути реалізованим лише при настанні деякої майбутньої події, такої як невиконання зобов'язань, неплатоспроможність або банкрутство одного з контрагентів). Навіть якщо право на згортання не залежить від майбутньої події, воно може бути лише юридично закріплене за звичайного ходу бізнесу або у випадку невиконання зобов'язань, або у випадку неплатоспроможності чи банкрутства одного або всіх контрагентів.
- K338Б Щоб відповідати критерію, викладеному в пункті 42(а), суб'єкт господарювання повинен на теперішній час мати юридично закріплене право на згортання. Це означає, що право на згортання:
- (а) не повинне залежати від майбутньої події; та

- (б) повинно бути юридично закріпленим за всіх таких обставин:
 - (і) за звичайного ходу бізнесу;
 - (іі) у випадку невиконання зобов'язань; та
 - (ііі) у випадку неплатоспроможності або банкрутства суб'єкта господарювання та всіх контрагентів.

К338В Характер та масштаби права на згорання, включаючи будь-які умови, пов'язані з його реалізацією, та чи лишатиметься воно у випадку невиконання зобов'язань або неплатоспроможності чи банкрутства, можуть бути різними у різних юрисдикціях. Відповідно, не можна прийняти, що право на згорання автоматично існує при порушенні звичайного ходу бізнесу. Наприклад, закони про банкрутство або неплатоспроможність певної юрисдикції можуть забороняти або обмежувати право на згорання у випадку банкрутства чи неплатоспроможності за деяких обставин.

К338Г Необхідно розглянути закони, що застосовуються до відносин між сторонами (наприклад, контрактні положення, закони, які регулюють контракт, або законодавство щодо невиконання зобов'язань, неплатоспроможності або банкрутства, що застосовуються до сторін), аби пересвідчитися, чи є право на згорання юридично закріпленим за звичайного ходу бізнесу, у випадку невиконання зобов'язань та у випадку неплатоспроможності чи банкрутства суб'єкта господарювання та всіх контрагентів (як зазначено в пункті К338Б(б)).

Критерій того, що суб'єкт господарювання “має намір або погасити зобов'язання на нетто-основі або продати актив й одночасно погасити зобов'язання” (пункт 42(б))

К338Г Щоб відповідати критерію в пункті 42(б), суб'єкт господарювання повинен або погасити зобов'язання на нетто-основі, або продати актив й одночасно погасити зобов'язання. Хоча суб'єкт господарювання може мати право погасити зобов'язання на нетто-основі, він, однак, може продати актив і окремо погасити зобов'язання.

К338Д Якщо суб'єкт господарювання може погасити суми у такий спосіб, що результатом є фактично еквівалент погашення на нетто-основі, то суб'єкт господарювання відповідатиме критерію погашення на нетто-основі, викладеному в пункті 42(б). Це буде тоді і лише тоді, коли механізм сукупного погашення матиме риси, завдяки яким кредитний ризик та ризик ліквідності зникає або стає незначним, та завдяки яким дебіторська та кредиторська заборгованість обробляється в одному процесі чи циклі погашення. Наприклад, механізм сукупного погашення, який має всі вказані далі характеристики, відповідатиме критерію погашення на нетто-основі, викладеному в пункті 42(б):

- (а) фінансові активи та фінансові зобов'язання, які можуть бути згорнуті, надсилаються в одне місце у процесі обробки;
- (б) щойно фінансові активи та фінансові зобов'язання надіслані для обробки, сторони готові виконати зобов'язання з погашення;
- (в) немає потенційної можливості зміни грошових потоків, що виникають внаслідок таких активів та зобов'язань, щойно вони надіслані для обробки (за винятком випадку невиконання обробки – див. пункт (г) далі);
- (г) активи та зобов'язання, які забезпечені цінними паперами, погашатимуться з використанням системи передачі цінних паперів або подібної системи (наприклад, системи "надання проти платежу"), так що у випадку невиконання передачі цінних паперів обробка відповідного дебіторського або кредиторського зобов'язання, для якого такі цінні папери є забезпеченням, також не виконується (або навпаки);
- (г) будь-які операції, що не виконуються, як зазначено в пункті (г), будуть повторно вводитися для обробки, доки вони не будуть погашені;
- (д) погашення здійснюється через одну й ту ж інституцію погашення (наприклад, банк погашення, центральний банк або центральний депозитарій цінних паперів); та
- (е) існує кредитний механізм одного дня, який надає достатні суми овердрафту, щоб можна було здійснити обробку платежів на дату погашення для кожного зі сторін, та існують важелі, які забезпечать виконання умов та правил такого кредитного механізму одного дня, якщо до нього звернуться.

К339 Стандарт не передбачає особливого підходу до так званих “синтетичних інструментів”, які являють собою групи окремих фінансових інструментів, що їх купують та утримують для імітації

характеристик іншого інструмента. Наприклад, довгостроковий борговий інструмент з плаваючою ставкою у поєднанні з процентним свопом, пов'язаним з отриманням “плаваючих” виплат та сплатою “фіксованих” платежів, синтезує довгостроковий борговий інструмент з плаваючою ставкою. Кожен з окремих фінансових інструментів, які разом утворюють “синтетичний інструмент”, являє собою контрактне право або зобов'язання зі своїми власними строками й умовами, і кожен з них можна передавати або погашати окремо. Кожен фінансовий інструмент вразливий до ризиків, що можуть відрізнитися від тих ризиків, до яких вразливі інші фінансові інструменти. Відповідно, якщо один фінансовий інструмент “синтетичного інструмента” є активом, а інший – зобов'язанням, вони не згортаються і не подаються у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання на нетто-основі, якщо тільки вони не відповідають критеріям згортання в пункті 42.

К340 [Вилучено]

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 33

Прибуток на акцію

Мета

- 1 Метою цього Стандарту є опис принципів для визначення та подання прибутку на акцію, щоб покращити зіставність показників діяльності різних суб'єктів господарювання у тому самому звітному періоді, а також того самого суб'єкта господарювання у різних звітних періодах. Навіть якщо дані про прибуток на акцію обмежені через різні облікові політики, які можуть застосовуватись для визначення "прибутку", послідовне визначення знаменника підвищує корисність фінансової звітності. Цей Стандарт зосереджується на знаменнику для обчислення прибутку на акцію.

Сфера застосування

- 2 Цей Стандарт слід застосовувати до
- (а) окремої або індивідуальної фінансової звітності суб'єкта господарювання:
 - (i) звичайні або потенційні звичайні акції якого продаються та купуються на відкритому ринку (на внутрішній чи закордонній фондовій біржі або на позабіржовому ринку, включаючи місцеві та регіональні ринки), або
 - (ii) який подає (або перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності) до комісії з цінних паперів або до іншої регуляторної організації з метою випуску звичайних акцій на відкритому ринку; та
 - (б) консолідованої фінансової звітності групи, якщо:
 - (i) звичайні або потенційні звичайні акції її материнського підприємства продаються та купуються на відкритому ринку (на внутрішній чи закордонній фондовій біржі або на позабіржовому ринку, включаючи місцеві та регіональні ринки), або
 - (ii) її материнське підприємство подає (або знаходиться у процесі подання своєї фінансової звітності) до комісії з цінних паперів або до іншої регуляторної організації з метою випуску звичайних акцій на відкритому ринку.
- 3 Суб'єкт господарювання, який розкриває інформацію про прибуток на акцію, повинен обчислювати такий прибуток і розкривати інформацію про нього відповідно до вимог цього Стандарту.
- 4 Якщо суб'єкт господарювання подає і консолідовану, й окрему фінансову звітність, складену за МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність" та МСБО 27 "Окрема фінансова звітність", відповідно, то розкриття інформації, що вимагається цим стандартом, слід подавати тільки на основі консолідованої інформації. Суб'єктам господарювання, які вирішують розкривати інформацію про прибуток на акцію на основі своєї окремої фінансової звітності, слід подавати таку інформацію про прибуток на акцію лише у своєму звіті про сукупні доходи. Суб'єкт господарювання не повинен подавати таку інформацію про прибуток на акцію у консолідованій фінансовій звітності.
- 4A Якщо суб'єкт господарювання подає статті прибутку або збитку в окремому звіті, як визначено в пункті 10A МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (зміненого у 2011 р.), він подає інформацію про прибуток на акцію лише в цьому окремому звіті.

Визначення

- 5 Терміни, що використовуються в цьому Стандарті, мають такі значення:
- Антирозбавлення* – це збільшення прибутку на акцію або зменшення збитку на акцію внаслідок припущення про те, що інструменти, які можна конвертувати, конвертуються, що опціони або варанти виконуються або що звичайні акції випускатимуться після виконання визначених умов.

Угода про випуск акцій, що залежить від певних умов – це угода про випуск акцій, який здійснюється при виконанні певних умов.

Звичайні акції, випуск яких залежить від певних умов – це звичайні акції, що випускаються для безплатного розміщення або реалізації за незначну грошову чи іншу компенсацію при виконанні певних умов, визначених в угоді про випуск акцій, що залежить від певних умов.

Розбавлення – це зменшення прибутку на акцію або збільшення збитку на акцію внаслідок припущення про те, що інструменти, які можна конвертувати, конвертуватимуться, що опціони та варанти здійснюватимуться або що звичайні акції випускатимуться після виконання визначених умов.

Опціони, варанти та їхні еквіваленти – це фінансові інструменти, які надають їх утримувачеві право на придбання звичайних акцій.

Звичайна акція – це інструмент власного капіталу, який має нижчий статус, ніж усі інші класи інструментів власного капіталу.

Потенційна звичайна акція – це фінансовий інструмент або інший контракт, який може надати право його утримувачеві на звичайні акції.

Опціони “пут” на звичайні акції – це контракти, які надають утримувачеві право продати звичайні акції за визначеною ціною протягом певного періоду.

- 6 Звичайні акції дають право на участь у прибутку за період лише після інших типів акцій, наприклад привілейованих. Суб'єкт господарювання може мати більше одного класу звичайних акцій. Звичайні акції одного класу дають однакові права на отримання дивідендів.
- 7 Приклади потенційних звичайних акцій:
- (а) фінансові зобов'язання або інструменти власного капіталу, включаючи привілейовані акції, які конвертуються у звичайні акції;
 - (б) опціони та варанти;
 - (в) акції, які були б випущені після виконання певних умов, передбачених контрактними угодами, такими як придбання підприємства або інших активів.
- 8 Терміни, визначені в МСБО 32 "Фінансові інструменти: подання", використовуються у цьому Стандарті в такому самому значенні, яке наведено в пункті 11 МСБО 32, якщо не зазначено інше. МСБО 32 містить визначення фінансового інструмента, фінансового активу, фінансового зобов'язання та інструмента власного капіталу та надає керівництво із застосування цих визначень. В МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості" визначено справедливу вартість та викладено вимоги щодо застосування цього визначення.

Оцінка

Базисний прибуток на акцію

- 9 Суб'єкт господарювання повинен обчислювати суму базисного прибутку на акцію за прибутком або збитком, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і, в разі їх подання, за прибутком або збитком від діяльності, що триває, які відносяться до цих утримувачів звичайних акцій.
- 10 Базисний прибуток на акцію повинен обчислюватися за допомогою ділення прибутку або збитку, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства (чисельник), на середньозважену кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом періоду (знаменник).
- 11 Мета інформації про базисний прибуток на акцію полягає у забезпеченні оцінки часток власності, що припадають на кожну звичайну акцію материнського підприємства, в результатах діяльності суб'єкта господарювання за звітний період.

Прибуток

- 12 Для обчислення базисного прибутку на акцію суми, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і стосуються:
- (а) прибутку чи збитку від діяльності, що триває, які відносяться до материнського підприємства; та
 - (б) прибутку чи збитку, які відносяться до материнського підприємства,
- будуть сумами, зазначеними в (а) і (б), скоригованими на суму дивідендів за привілейованими акціями після оподаткування, на різницю, що виникає при погашенні привілейованих акцій, та на інший подібний результат за привілейованими акціями, класифікованими як власний капітал.
- 13 Усі статті доходу і витрат, що відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і які визнаються протягом періоду (в тому числі витрати на сплату податку і дивіденди на привілейовані акції, класифіковані як зобов'язання), включаються до визначення прибутку або збитку за період, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства (див. МСБО 1).
- 14 Сумою дивідендів на привілейовані акції після оподаткування, яка вираховується з прибутку або збитку, є:
- (а) сума будь-яких дивідендів на некумулятивні привілейовані акції, які було оголошено за певний період, після оподаткування; та
 - (б) сума необхідних дивідендів на кумулятивні привілейовані акції за певний період після оподаткування, незалежно від того, чи було оголошено дивіденди. Сума дивідендів на привілейовані акції певного періоду не включає суму будь-яких дивідендів на кумулятивні привілейовані акції, що була сплачена або оголошена протягом поточного періоду за попередні періоди.
- 15 Привілейовані акції, які передбачають низькі початкові дивіденди для відшкодування суб'єктові господарювання продажу привілейованих акцій зі знижкою або ж дивіденди, розмір яких вищий від ринкового і які сплачуватимуться пізніше для відшкодування інвесторам придбання привілейованих акцій з надбавкою, інколи називають привілейованими акціями зі зростаючою ставкою. Будь-яка знижка або надбавка при первісному випуску за привілейованими акціями зі зростаючою ставкою амортизується за рахунок нерозподіленого прибутку з використанням методу ефективного відсотка і відображається як дивіденд на привілейовані акції для обчислення прибутку на акцію.
- 16 Вкуп привілейованих акцій може здійснюватися на основі конкурсу, взяти участь в якому суб'єкт господарювання пропонує власникам акцій. Сума, на яку справедлива вартість відшкодування, сплаченого утримувачам привілейованих акцій, перевищує балансову вартість цих привілейованих акцій, є доходом для власників привілейованих акцій і відноситься на нерозподілений прибуток для суб'єкта господарювання. При обчисленні прибутку або збитку, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, ця сума вираховується.
- 17 Дострокова конвертація привілейованих акцій, які можуть бути конвертовані, може здійснюватися суб'єктом господарювання через сприятливі зміни у первісно визначених умовах конвертації або через виплату додаткового відшкодування. Перевищення справедливої вартості звичайних акцій або іншого відшкодування, виплаченого додатково до справедливої вартості звичайних акцій, які можуть бути випущені згідно з первісними умовами конвертації, є прибутком власників привілейованих акцій, який вираховується при обчисленні прибутку або збитку, що відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства.
- 18 Будь-яке перевищення балансової вартості привілейованих акцій над справедливою вартістю відшкодування, виплаченого для їх погашення, слід додавати при обчисленні прибутку або збитку, що відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства.

Акції

- 19 Для обчислення базисного прибутку на акцію кількість звичайних акцій – це середньозважена кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом певного періоду.
- 20 Використання середньозваженої кількості звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом певного періоду, відображає той факт, що сума акціонерного капіталу могла змінитися протягом певного такого

внаслідок більшої або меншої кількості акцій в обігу на будь-який час. Середньозважена кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом певного періоду, – це кількість звичайних акцій в обігу на початок періоду, скоригована на кількість викуплених або випущених звичайних акцій протягом певного періоду, помножена на часовий зважений коефіцієнт. Часовий зважений коефіцієнт – це кількість днів, протягом яких акції перебувають в обігу, у вигляді відношення до загальної кількості днів у певному періоді; обґрунтоване наближення середньозваженої кількості є прийнятним за багатьох обставин.

- 21 Як правило, акції включаються до середньозваженої кількості акцій, починаючи з дати, коли їх відшкодування стає дебіторською заборгованістю (яка, як правило, є датою їх випуску), наприклад:
- (а) звичайні акції, які випущено в обмін на грошові кошти, включаються, коли грошові кошти стають дебіторською заборгованістю;
 - (б) звичайні акції, які випущено як добровільне реінвестування дивідендів на звичайні або привілейовані акції, включаються на дату повторного інвестування дивідендів;
 - (в) звичайні акції, які випущено внаслідок конвертації боргового інструмента у звичайні акції, включаються з дати припинення нарахування відсотків;
 - (г) звичайні акції, які випущено замість відсотків або номіналу інших фінансових інструментів, включаються з дати припинення нарахування відсотків;
 - (г) звичайні акції, які випущено в обмін на погашення зобов'язання суб'єкта господарювання, включаються з дати погашення;
 - д) звичайні акції, які випущено як відшкодування за придбання активу, крім грошових коштів, включаються станом на дату визнання цього придбання;
 - (е) звичайні акції, які випущено за надання послуг суб'єктові господарювання, включаються на момент надання послуг.

Час включення звичайних акцій визначається конкретними умовами, передбаченими випуском цих акцій. Слід приділяти належну увагу сутності будь-якої угоди, яка стосується випуску.

- 22 Звичайні акції, випущені як частина відшкодування за придбання при об'єднанні бізнесу, включаються до середньозваженої кількості акцій станом на дату придбання, оскільки покупець включає до свого звіту про сукупні доходи об'єкта придбання станом на дату придбання.
- 23 Звичайні акції, які будуть випущені після конвертації інструмента, що підлягає обов'язковій конвертації, включаються до обчислення базисного прибутку на акцію, починаючи з дати укладення контракту.
- 24 Акції, випуск яких залежить від певних умов, вважаються такими, що перебувають в обігу, та включаються до обчислення базисного прибутку на акцію, починаючи з дати, коли всі необхідні умови виконано (тобто відповідні події відбулися). Акції, які підлягають випуску тільки через певний відрізок часу, не розглядаються як акції, що випускаються залежно від настання певних подій, оскільки така подія, як плин часу, не вважається непередбаченою. Звичайні акції, що перебувають в обігу і є такими, що можуть бути повернені у разі настання певних подій (тобто підлягають відкликанню), не розглядаються як акції, що перебувають в обігу, і не включаються до обчислення базисного прибутку на акцію до тієї дати, з якої вони вже не підлягають відкликанню.
- 25 [Вилучено]
- 26 **Середньозважену кількість звичайних акцій, що перебувають в обігу протягом певного періоду та всіх відображених періодів, слід коригувати відповідно до подій, які змінили кількість звичайних акцій в обігу без відповідних змін у ресурсах, окрім конвертації потенційних звичайних акцій.**
- 27 Звичайні акції можуть випускатися або певна кількість акцій в обігу може зменшуватися без відповідної зміни в ресурсах. Прикладами є:
- (а) капіталізація чи бонусна емісія (інколи її називають дивідендом, що сплачується звичайними акціями);
 - (б) бонусний елемент у будь-якому іншому випуску, наприклад бонусний елемент у випуску прав на акції для існуючих акціонерів;
 - (в) дроблення акцій; та
 - (г) зворотне дроблення акцій (консолідація акцій).

- 28 При капіталізації чи бонусній емісії або при дробленні акцій звичайні акції випускаються для існуючих акціонерів без додаткової компенсації. Отже, кількість звичайних акцій в обігу збільшується без збільшення ресурсів. Кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу до певної події, коригується на пропорційну зміну в кількості звичайних акцій в обігу так, ніби подія відбулася на початку найбільш раннього з усіх наведених у звіті періодів. Наприклад, при бонусній емісії з відношенням два до одного кількість звичайних акцій в обігу до випуску помножується на три для отримання нової загальної кількості звичайних акцій або на два для отримання кількості додаткових звичайних акцій.
- 29 Консолідація звичайних акцій, як правило, зменшує кількість звичайних акцій в обігу без відповідного зменшення ресурсів. Однак, якщо загальним результатом є викуп акцій за справедливою вартістю, зменшення кількості звичайних акцій, що перебувають в обігу, є результатом відповідного зменшення ресурсів. Прикладом може служити консолідація акцій у поєднанні зі спеціальним дивідендом. Середньозважена кількість звичайних акцій в обігу за період, в якому відбувається об'єднання, коригується відповідно до зменшення кількості звичайних акцій з дати визнання спеціального дивіденду.

Розбавлений прибуток на акцію

- 30 Суб'єкт господарювання повинен обчислювати суму розбавленого прибутку на акцію за прибутком або збитком, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і, в разі їх подання, за прибутком або збитком від діяльності, що триває, які відносяться до цих утримувачів звичайних акцій.
- 31 З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб'єкт господарювання повинен коригувати прибуток або збиток, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, та середньозважену кількість акцій в обігу з урахуванням впливу всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій.
- 32 Мета обчислення розбавленого прибутку на акцію узгоджується з метою обчислення базисного прибутку на акцію і полягає в оцінці частки кожної звичайної акції в результатах діяльності суб'єкта господарювання з одночасним впливом на всі розбавляючі потенційні звичайні акції в обігу протягом періоду. В результаті:
- (а) прибуток або збиток, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, збільшується на суму дивідендів після оподаткування та відсотків, визнаних у періоді щодо розбавляючих потенційних звичайних акцій, та коригується на суму будь-яких інших змін у доході або витратах, які були б результатом конвертації розбавляючих потенційних звичайних акцій; та
 - (б) середньозважена кількість звичайних акцій в обігу збільшується на середньозважену кількість додаткових звичайних акцій, які перебували б в обігу, якби відбулась конвертація всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій.

Прибуток

- 33 З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб'єкт господарювання повинен коригувати прибуток чи збиток, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, обчислені відповідно до пункту 12, на вплив після оподаткування:
- (а) будь-яких дивідендів чи інших статей, пов'язаних з розбавляючими потенційними звичайними акціями, що були вираховані при визначенні прибутку або збитку, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, обчислених відповідно до пункту 12;
 - (б) будь-яких визнаних у певному періоді відсотків на розбавляючі потенційні звичайні акції; та
 - (в) будь-яких інших змін у доході або витратах, які були б результатом конвертації розбавляючих потенційних звичайних акцій.
- 34 Після того, як потенційні звичайні акції конвертуються у звичайні акції, статті, визначені в пункті 33 (а)-(в), більше не виникатимуть. Замість цього нові звичайні акції надаватимуть право брати участь у прибутку чи збитку, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства. Отже, прибуток чи збиток, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, обчислений відповідно до пункту 12, коригується за статтями, визначеними у пункті 33 (а)-(в), та будь-якими пов'язаними з ними

податками. До складу витрат, пов'язаних з потенційними звичайними акціями, входять витрати на проведення операцій та знижки, які обліковуються за методом ефективного відсотка (див. МСФЗ 9).

- 35 Конвертація потенційних звичайних акцій може спричинити подальші зміни в доходах або витратах. Наприклад, зменшення витрат на відсотки, пов'язані з потенційними звичайними акціями, та остаточне збільшення прибутку або зменшення збитку може спричинити збільшення у витратах, які відносяться до недискреційної програми участі працівників у прибутку. З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію прибуток або збиток, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, коригується на будь-які подальші зміни в доході або витратах.

Акції

- 36 **З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію кількість звичайних акцій повинна бути середньозваженою кількістю звичайних акцій, обчисленою відповідно до пунктів 19 та 26, плюс середньозважена кількість звичайних акцій, які були б випущені після конвертації всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій у звичайні акції. Слід вважати, що розбавляючі потенційні звичайні акції були конвертовані у звичайні акції на початок періоду або (якщо пізніше) на дату випуску потенційних звичайних акцій.**
- 37 Розбавляючі потенційні звичайні акції слід розглядати окремо в кожному з поданих періодів. Кількість розбавляючих потенційних звичайних акцій, включених за період від початку року на певну дату, не повинна бути середньозваженою кількістю розбавляючих потенційних звичайних акцій, які включаються до обчислення в кожному з проміжних періодів.
- 38 Потенційні звичайні акції слід обчислювати на зваженій основі за той період, протягом якого вони перебувають в обігу. Потенційні звичайні акції, які протягом певного періоду анулюються або ж термін дії яких спливає, включаються до обчислення розбавленого прибутку на акцію тільки за ту частину періоду, протягом якої вони перебували в обігу. Потенційні звичайні акції, які конвертуються у звичайні акції протягом певного періоду, включаються до обчислення розбавленого прибутку на акцію за відрізок від початку цього періоду до дати конвертації; після дати конвертації звичайні акції, які є її результатом, включаються як до базисного, так і до розбавленого прибутку на акцію.
- 39 Кількість звичайних акцій, які можуть бути випущені після конвертації розбавляючих потенційних звичайних акцій, визначається умовами потенційних звичайних акцій. Якщо існує більше однієї основи конвертації, тоді обчислення базується на припущенні про застосування найбільш вигідної ставки конвертації або ціни виконання з погляду утримувача потенційних звичайних акцій.
- 40 Дочірнє, спільне або асоційоване підприємство може випускати на користь сторін, інших, ніж материнське підприємство або інвестори, що здійснюють спільний контроль над об'єктом інвестування або мають суттєвий вплив на нього, потенційні звичайні акції, які конвертуються у звичайні акції дочірнього, спільного чи асоційованого підприємства або у звичайні акції материнського підприємства чи інвесторів, що здійснюють спільний контроль над об'єктом інвестування або мають суттєвий вплив на нього (тобто суб'єкта господарювання, що звітує, а саме материнського підприємства або інвесторів). Якщо ці потенційні звичайні акції дочірнього, асоційованого чи спільного підприємства мають розбавляючий вплив на базисний прибуток на акцію суб'єкта господарювання, що звітує, то вони включаються в обчислення розбавленого прибутку на акції.

Розбавляючі потенційні звичайні акції

- 41 **Потенційні звичайні акції слід вважати розбавляючими тоді і лише тоді, коли їхня конвертація у звичайні акції зменшить прибуток на акцію або збільшить збиток на акцію від діяльності, що триває.**
- 42 Суб'єкт господарювання застосовує прибуток або збиток від діяльності, що триває, який відноситься до материнського підприємства, як "контрольне число", яке використовується для визначення, чи є потенційні звичайні акції розбавляючими, чи антирозбавляючими. Прибуток або збиток від діяльності, що триває, який відноситься до материнського підприємства, коригується відповідно до пункту 12 і не включає статті, пов'язані з припиненням діяльності.
- 43 Потенційні звичайні акції є антирозбавляючими, якщо їхня конвертація у звичайні акції збільшить прибуток на акцію або зменшить збиток на акцію від діяльності, що триває. Вплив конвертації, виконання або іншого випуску потенційних звичайних акцій, які могли б мати антирозбавляючий вплив на прибуток на акцію при обчисленні розбавленого прибутку на акцію, до уваги не береться.

- 44 При вирішенні того, чи є потенційні звичайні акції розбавляючими, чи антирозбавляючими, кожен випуск або серія потенційних звичайних акцій розглядаються окремо, а не в сукупності. Послідовність розгляду потенційних звичайних акцій може впливати на те, чи є вони розбавляючими, чи ні. Отже, щоб збільшити до максимуму розбавлення базисного прибутку на акцію, кожен випуск або серія потенційних звичайних акцій розглядається у послідовності від найбільш розбавляючих до найменш розбавляючих, тобто розбавляючі потенційні звичайні акції з найнижчим “прибутком на додаткову акцію” включаються в обчислення розбавленого прибутку на акцію раніше від акцій з вищим прибутком. Опціони та варанти, як правило, включаються першими, оскільки вони не впливають на чисельник зазначеного обчислення.

Опціони, варанти та їхні еквіваленти

- 45 **З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб’єкт господарювання повинен припустити виконання розбавляючих опціонів та варантів цього суб’єкта господарювання. Припущену суму надходжень від цих інструментів слід розглядати як таку, що була отримана від випуску звичайних акцій за середньою ринковою вартістю звичайних акцій у цьому періоді. Різницю між кількістю випущених звичайних акцій та кількістю звичайних акцій, які були б випущені за середньою ринковою вартістю протягом періоду, слід розглядати як випуск звичайних акцій без відшкодування.**
- 46 Опціони та варанти є розбавляючими, якщо вони ведуть до випуску звичайних акцій за вартістю, нижчою від середньої ринкової вартості звичайних акцій у цьому періоді. Сума розбавлення – це середня ринкова вартість протягом цього періоду мінус ціна випуску. Отже, для обчислення розбавленого прибутку на акцію потенційні звичайні акції слід розглядати як такі, що складаються:
- (а) як з контракту на випуск певної кількості звичайних акцій за їхньою середньою ринковою вартістю протягом періоду. Робиться припущення, що звичайні акції, які повинні бути випущеними таким чином, оцінюються за справедливою ціною, і що вони не є ні розбавляючими, ні антирозбавляючими. Їх не беруть до уваги при обчисленні розбавленого прибутку на акцію;
 - (б) так і з контракту на випуск звичайних акцій, що залишилися, без компенсації. Такі звичайні акції не генерують надходжень і не впливають на прибуток чи збиток, які відносяться до звичайних акцій в обігу. Отже, такі акції є розбавляючими та додаються до кількості звичайних акцій в обігу при обчисленні розбавленого прибутку на акцію.
- 47 Опціони та варанти є розбавляючими, лише якщо середня ринкова ціна звичайних акцій протягом періоду перевищує ціну виконання опціону чи варанту (тобто вони мають “грошове наповнення”). Прибуток на акцію, відображений у звітності за попередні періоди, не підлягає ретроспективному коригуванню для відображення змін у вартості звичайних акцій.
- 47A Для опціонів на акції та інших угод, виплати за якими здійснюються на основі акцій і до яких застосовується МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”, вартість випуску, про яку йдеться у пункті 46, та ціна виконання опціону, про яку йдеться у пункті 47, включатимуть справедливую вартість (оцінену відповідно до МСФЗ 2) будь-яких товарів чи послуг, які в майбутньому мають бути надані суб’єктові господарювання згідно з умовами опціону на акції чи іншої угоди, виплата за якою здійснюється на основі акцій.
- 48 Опціони на акції для працівників з визначеними умовами, або з умовами, які можуть бути визначені, а також негарантовані звичайні акції при обчисленні розбавленого прибутку на акцію відображаються як опціони, навіть якщо вони залежать від набуття прав на акції. Вони відображаються як акції в обігу на дату надання. Опціони на акції для працівників, надання яких залежить від результатів діяльності, розглядаються як акції, випуск яких залежить від певних подій, оскільки їх випуск зумовлюється виконанням певних визначених умов, а не тільки визначеним відрізком часу.

Інструменти, які можна конвертувати

- 49 Розбавляючий вплив інструментів, які можна конвертувати, слід відображати у розбавленому прибутку на акцію відповідно до пунктів 33 та 36.
- 50 Привілейовані акції, які можна конвертувати, є антирозбавляючими, якщо сума дивідендів за такими акціями, оголошена чи акумульована за поточний період на звичайні акції, які можна отримати в результаті конвертації, перевищує базисний прибуток на акцію. Подібним чином, заборгованість, яку можна конвертувати, є антирозбавляючою, якщо її частка (за вирахуванням податків та інших змін у доході або витратах), що припадає на одну звичайну акцію, яку можна отримати в результаті конвертації, перевищує базисний прибуток на акцію.

- 51 Вкуп або вимушена конвертація привілейованих акцій, які можуть бути конвертовані, може впливати тільки на частку привілейованих акцій, які можуть бути конвертовані, що раніше перебували в обігу. В таких випадках будь-яке перевищення відшкодування, про яке йдеться у пункті 17, відноситься до тих акцій, які підлягають викупу чи конвертації для визначення характеру привілейованих акцій, що залишаються в обігу, а саме – чи є вони розбавляючими. Вкуплені або конвертовані акції розглядаються окремо від тих акцій, які не були викуплені чи конвертовані.

Акції, випуск яких залежить від певних подій

- 52 Як і при обчисленні базисного прибутку на акцію, звичайні акції, випуск яких залежить від настання певних подій, вважаються такими, що перебувають в обігу та включаються в обчислення розбавленого прибутку на акцію, якщо було виконано певні умови (відбулися певні непередбачені події). Акції, випуск яких залежить від певних подій, слід враховувати станом на початок періоду (або станом на дату угоди про акції, що випускаються залежно від настання певних подій, якщо вона є пізнішою). Якщо умови не було виконано, кількість акцій, випуск яких залежить від певних подій, яка включається до обчислення розбавленого прибутку на акції, базується на кількості акцій, які були б випущені, якби кінець звітнього періоду збігався з кінцем періоду непередбаченої події. Перерахунок не дозволяється, якщо умови не було виконано, коли закінчився період непередбаченої події.
- 53 Якщо умовою для випуску акцій є отримання або забезпечення визначеної суми прибутку за період, і якщо ця сума була досягнута в кінці звітнього періоду, але її належить утримувати протягом додаткового періоду, який виходить за часові рамки звітнього періоду, тоді додаткові звичайні акції відображаються як акції в обігу, якщо при обчисленні розбавленого прибутку на акцію їх вплив є розбавляючим. У цьому випадку обчислення розбавленого прибутку на акцію базується на кількості звичайних акцій, які були б випущені, якби сума прибутку в кінці звітнього періоду дорівнювала б сумі прибутку в кінці періоду, визначеного для непередбачених подій. Оскільки в майбутньому періоді прибуток може змінитися, обчислення базисного прибутку не включає такі звичайні акції, випуск яких залежить від певних подій, до закінчення періоду, визначеного для непередбачених подій, оскільки були виконані не всі необхідні умови.
- 54 Кількість звичайних акцій, що їх би випустили залежно від настання певних подій, може залежати від майбутньої ринкової вартості звичайних акцій. У цьому випадку, якщо вплив є розбавляючим, обчислення розбавленого прибутку на акцію базується на кількості звичайних акцій, що їх би випустили, якби розмір ринкової вартості в кінці звітнього періоду дорівнював би ринковій вартості в кінці періоду, визначеного для непередбачених подій. Якщо ж ця умова базується на середній ринковій вартості за період, який виходить за межі часових рамок звітнього періоду, то слід використовувати середню вартість за той період, що вже минув. Оскільки в майбутньому ринкова вартість може змінитися, обчислення базисного прибутку на акцію не включає такі звичайні акції, випуск яких залежить від настання певних подій, до закінчення періоду, визначеного для непередбачених подій, оскільки були виконані не всі необхідні умови.
- 55 Кількість звичайних акцій, випуск яких залежить від настання певних подій, може залежати від майбутнього прибутку та майбутньої вартості цих звичайних акцій. У таких випадках кількість звичайних акцій, що включається до обчислення розбавленого прибутку на акцію, базується на обох умовах (тобто, визначається отриманим на певну дату прибутком і поточною ринковою вартістю в кінці звітнього періоду). Звичайні акції, випуск яких залежить від настання певних подій, не включаються до обчислення розбавленого прибутку на акцію, якщо не виконані обидві умови.
- 56 В інших випадках кількість звичайних акцій, випуск яких залежить від настання певних подій, визначається іншими умовами, ніж прибутки або ринкова вартість (наприклад, відкриттям зазначеної кількості роздрібних магазинів). У таких випадках, якщо виходить з припущення, що поточний статус цієї умови залишається незмінним до кінця періоду, визначеного для непередбачених подій, звичайні акції, випуск яких залежить від настання певних подій, включаються до обчислення розбавленого прибутку на акції відповідно до статусу умови станом на кінець звітнього періоду.
- 57 Потенційні звичайні акції, випуск яких залежить від настання певних подій (крім тих, що визначені в угоді про випуск акцій залежно від певних подій, зокрема, інструменти, які можна конвертувати, випуск яких залежить від непередбачених подій), включаються до обчислення розбавленого прибутку на акцію у такий спосіб:
- (а) суб'єкт господарювання визначає доречність припущення про можливість випуску потенційних звичайних акцій на основі визначених для їх випуску умов відповідно до положень, наведених у пунктах 52-56, стосовно звичайних акцій, випуск яких залежить від настання певних подій; та

- (б) якщо ці потенційні звичайні акції слід відображати у розбавленому прибутку на акцію, то суб'єкт господарювання визначає їх вплив на обчислення розбавленого прибутку на акцію, дотримуючись положень щодо опціонів і варантів, наведених у пунктах 45-48, положень щодо інструментів, які можна конвертувати, наведених у пунктах 49-51, положень щодо контрактів, оплата за якими може здійснюватися звичайними акціями або грошовими коштами, відповідно до пунктів 58-61, та інших відповідних положень.

Однак для обчислення розбавленого прибутку на акцію припущення щодо виконання або конвертації не допускається, якщо тільки не було зроблено припущення щодо виконання або конвертації подібних потенційних звичайних акцій в обігу, випуск яких залежить від настання певних подій.

Контракти, розрахунки за якими можуть здійснюватися звичайними акціями або грошовими коштами

- 58 **Якщо суб'єкт господарювання випустив контракт, оплата за яким може бути здійснена звичайними акціями або грошовими коштами за вибором цього суб'єкта господарювання, останній повинен виходити з припущення, що оплата за цим контрактом здійснюватиметься звичайними акціями, а потенційні звичайні акції, які з'являться в результаті такого розрахунку, будуть включені (в разі розбавляючого впливу) до розбавленого прибутку на акцію.**
- 59 Якщо такий контракт відображається в обліку як актив чи зобов'язання або містить елемент власного капіталу та елемент зобов'язання, то суб'єкт господарювання повинен коригувати чисельник відповідно до будь-яких змін у прибутку чи збитку, які б виникли протягом періоду, якби цей контракт був повністю класифікований як інструмент власного капіталу. Це коригування є подібним до коригувань, що їх вимагають положення пункту 33.
- 60 **Для контрактів, оплата за якими може бути здійснена звичайними акціями або грошовими коштами за вибором утримувача опціону, при обчисленні розбавленого прибутку на акцію слід застосовувати більш розбавляючий вплив з цих двох видів оплати – грошовими коштами або акціями.**
- 61 Прикладом контракту, оплата за яким може бути здійснена звичайними акціями або грошовими коштами, є борговий інструмент, який на момент погашення забезпечує суб'єктові господарювання необмежене право погасити основну суму боргу грошовими коштами або ж його власними звичайними акціями. Іншим прикладом може бути продаж опціону “пут”, який надає його утримувачу право вибору форми розрахунку між звичайними акціями і грошовими коштами.

Придбані опціони

- 62 Такі контракти, як придбані опціони “пут” і придбані опціони “кол” (тобто утримувані суб'єктом господарювання опціони на свої власні звичайні акції), не включаються до обчислення розбавленого прибутку на акції, оскільки їх включення призведе до антирозбавляючого впливу. Опціон “пут” підлягатиме виконанню, тільки якщо ціна виконання буде вищою від ринкової вартості, а опціон “кол” може бути здійсненим, якщо ціна його виконання нижча від ринкової вартості.

Продані опціони “пут”

- 63 **Контракти, які вимагають від суб'єкта господарювання здійснювати зворотний викуп власних акцій (такі, як продані опціони “пут” та форвардні контракти на придбання), відображаються в обчисленні розбавленого прибутку на акцію, якщо їх вплив є розбавляючим. Якщо ці контракти протягом періоду мають грошове наповнення (тобто ціна виконання або оплати вища від середньої ринкової вартості за цей період), то потенційний розбавляючий вплив на прибуток на акцію слід обчислювати:**
- (а) за припущення, що на початку періоду буде випущена така кількість звичайних акцій (за ціною, яка є середньою ринковою ціною протягом цього періоду), яка є достатньою для забезпечення надходжень, необхідних для виконання умов цього контракту;
- (б) за припущення, що надходження, отримані від випуску акцій, спрямовуватимуться на виконання умов цього контракту (тобто на зворотний викуп звичайних акцій); та
- (в) додаткова кількість звичайних акцій (різниця між кількістю звичайних акцій, випущених за припущенням, і кількістю звичайних акцій, отриманих у результаті виконання умов цього контракту) включатиметься до обчислення розбавленого прибутку на акцію.

Ретроспективне коригування

- 64 Якщо кількість звичайних чи потенційних акцій в обігу збільшується внаслідок капіталізації, бонусної емісії чи дроблення акцій або ж зменшується в результаті зворотного дроблення акцій, то обчислення базисного і розбавленого прибутку на акцію для всіх відображених періодів підлягає ретроспективному коригуванню. Якщо ці зміни відбуваються після звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску, обчислення прибутку на акцію для цих і для будь-яких поданих фінансової звітності за попередні періоди має базуватися на новій кількості акцій. Слід розкривати той факт, що це обчислення прибутку на акцію відображає зміну в кількості акцій. Крім того, базисний і розбавлений прибуток на акцію для всіх відображених періодів підлягає коригуванню для врахування впливу помилок та коригувань, які є результатом змін в облікових політиках, відображених в обліку ретроспективно.
- 65 Суб'єкт господарювання не перераховує розбавлений прибуток на акцію за будь-який попередній відображений у звіті період на зміни в припущеннях, застосованих при обчисленні прибутку на акцію або для конвертації потенційних звичайних акцій у звичайні акції.

Подання

- 66 Суб'єктові господарювання слід подавати у звіті про сукупні доходи базисний та розбавлений прибуток на акцію безпосередньо за прибутком чи збитком від діяльності, що триває, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, та за прибутком чи збитком, що відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, за період для кожного класу звичайних акцій, що надають різні права на частку в прибутку за певний період. Суб'єктові господарювання слід розкривати суми базисного та розбавленого прибутку на акцію з однаковим рівнем деталізації за всі відображені періоди.
- 67 Прибуток на акцію слід подавати за кожний період, за який подається звіт про сукупні доходи. Якщо розбавлений прибуток на акцію подається у звіті щонайменше за один період, його слід подавати за всі відображені у звіті періоди, навіть якщо він дорівнює базисному прибутку на акцію. Якщо базисний і розбавлений прибуток на акцію однакові, їхнє подвійне відображення можна навести в одному рядку звіту про сукупні доходи.
- 67A Якщо суб'єкт господарювання подає статті прибутку або збитку в окремому звіті, як визначено в пункті 10A МСБО 1 (зміненого у 2011 р.), йому слід подавати базисний і розбавлений прибуток на акцію в такому окремому звіті згідно з вимогами пунктів 66 та 67.
- 68 Суб'єктові господарювання, який відображає у звіті припинення діяльності, слід подавати базисні і розбавлені суми, що припадають на акцію внаслідок припинення діяльності, в звіті про сукупні доходи або в примітках до фінансової звітності.
- 68A Якщо суб'єкт господарювання подає статті прибутку або збитку в окремому звіті, як визначено в пункті 10A МСБО 1 (зміненому у 2011р.), йому слід подавати базисні і розбавлені суми, що припадають на акцію внаслідок припинення діяльності, згідно з вимогами пункту 68, в окремому звіті або в примітках до фінансової звітності.
- 69 Суб'єктові господарювання слід подавати базисний та розбавлений прибуток на акцію, навіть якщо розкриті суми є від'ємними (тобто є збиток на акцію).

Розкриття інформації

- 70 Суб'єктові господарювання слід розкривати:
- (а) суми, використані як чисельники при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, а також узгодження цих сум з сумами прибутку або збитку, які відносяться до материнського підприємства, за певний період. Зазначене узгодження має окремо включати вплив кожного класу інструментів, що впливає на прибуток на акцію;
 - (б) середньозважену кількість звичайних акцій, використану як знаменник при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, а також узгодження цих знаменників один з одним. Зазначене узгодження має окремо включати вплив кожного класу інструментів, що впливає на прибуток на акцію;

- (в) інструменти (в тому числі акції, випуск яких залежить від наявності певних подій), які потенційно можуть розбавити базисний прибуток на акцію в майбутньому, але не були включені в обчислення розбавленого прибутку на акцію через їх антирозбавляючий вплив у відображеному періоді (періодах);
- (г) опис операцій зі звичайними акціями або з потенційними звичайними акціями, за винятком тих операцій, які відображаються в обліку згідно з пунктом 64, які відбуваються після звітного періоду і які могли б суттєво змінити кількість звичайних або потенційних звичайних акцій в обігу на кінець періоду, якби ці операції відбулися б до кінця звітного періоду.
- 71 Приклади операцій, зазначених у пункті 70 (г), включають:
- (а) випуск акцій за грошові кошти;
- (б) випуск акцій, надходження від яких спрямовуються на погашення боргу або привілейованих акцій, які перебувають в обігу на кінець звітного періоду;
- (в) викуп звичайних акцій, які перебувають в обігу;
- (г) конвертацію у звичайні акції або виконання потенційних звичайних акцій в обігу на кінець звітного періоду;
- (г) випуск опціонів, варантів або інструментів, що можуть бути конвертовані; та
- (д) виконання умов, результатом яких буде випуск акцій, який залежить від наявності певних подій.
- Суми прибутку на акцію за цими операціями, які відбуваються після звітного періоду, не підлягають коригуванню, оскільки ці операції не впливають на суму капіталу, яка використовується для визначення прибутку чи збитку за період.
- 72 Фінансові інструменти та інші контракти, які створюють потенційні звичайні акції, можуть включати умови, що впливають на оцінку базисного та розбавленого прибутку на акцію. Ці умови можуть визначати, чи є потенційні звичайні акції розбавляючими, і якщо так, то визначати вплив на середньозважену кількість акцій в обігу та будь-які подальші коригування прибутку чи збитку, який відноситься до утримувачів звичайних акцій. Цей Стандарт заохочує розкриття умов таких фінансових інструментів та інших контрактів, якщо не передбачено інше (див. МСФЗ 7 *“Фінансові інструменти: розкриття інформації”*).
- 73 Якщо суб’єкт господарювання розкриває додатково до базисного та розбавленого прибутку на акцію ще й суми на акцію, застосовуючи включений до звітності компонент звіту про сукупні доходи, що відрізняється від компонента, що його вимагає цей Стандарт, такі суми слід обчислювати, застосовуючи середньозважену кількість звичайних акцій, визначену відповідно до цього Стандарту. Суми базисного та розбавленого прибутку на акцію, пов’язані з цим компонентом, слід розкривати з однаковим рівнем деталізації і подавати у примітках до фінансової звітності. Суб’єкт господарювання повинен зазначати основу, на якій він визначає чисельник (чисельники), і вказувати, що суми прибутку на акцію наведені до або після оподаткування. Якщо застосовується компонент звіту про сукупні доходи, який не включено до звіту про сукупні доходи окремою статтею, то слід подати узгодження застосованого компонента та статті, що наведена у звіті про сукупні доходи.
- 73А Пункт 73 застосовується також до суб’єкта господарювання, який розкриває додатково до базисного та розбавленого прибутку на акцію ще й суми на акцію, застосовуючи включену до звітності статтю прибутку або збитку, що відрізняється від статті, якої вимагає цей Стандарт.

Дата набрання чинності

- 74 Суб’єкти господарювання повинні застосовувати цей МСБО до річних періодів, що починаються 1 січня 2005 р. або пізніше. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб’єкт господарювання застосує цей Стандарт до періоду, що починається до 1 січня 2005 р., він повинен розкрити цей факт.
- 74А Внаслідок опублікування МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) внесено зміни в термінологію усіх МСФЗ. Крім того, додано пункти 4А, 67А, 68А та 73А. Суб’єктові господарювання слід застосовувати ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб’єкт господарювання застосує МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) до періоду, який почався раніше, згадані зміни слід застосовувати до цього періоду, який почався раніше.

МСБО 33

- 74Б МСФЗ 10 та МСФЗ 11 *"Спільна діяльність"*, випущені у травні 2011 р., змінили пункти 4, 40 та А11. Суб'єкт господарювання застосовує ці міни, якщо він застосовує МСФЗ 10 та МСФЗ 11.
- 74В МСФЗ 13, випущений у травні 2011 р., змінив пункти 8, 47А та А2. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 74Г Документ *"Подання статей іншого сукупного доходу"* (Зміни до МСБО 1), випущений у червні 2011 р., змінив пункти 4А, 67А, 68А та 73А. Суб'єкт господарювання застосовує ці міни, якщо він застосовує МСБО 1 зі змінами, внесеними у червні 2011 р.
- 74Г МСФЗ 9 *"Фінансові інструменти"*, випущений у липні 2014 р., змінив пункт 34. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, коли застосовує МСФЗ 9.

Вилучення інших стандартів

- 75 Цей Стандарт заміняє МСБО 33 *"Прибуток на акцію"* (випущений у 1997 р.).
- 76 Цей Стандарт заміняє ПКТ-24 *"Прибуток на акцію: фінансові інструменти та інші контракти, розрахунки за якими можуть здійснюватися акціями"*.

Додаток А

Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною Стандарту.

Прибуток чи збиток, який відноситься до материнського підприємства

- A1 Під час обчислення прибутку на акцію на основі консолідованої фінансової звітності прибутком чи збитком, який відноситься до материнського підприємства, є прибуток чи збиток консолідованого суб'єкта господарювання після коригування на неконтрольовану частку.

Випуск прав на акції

- A2 Випуск звичайних акцій на час здійснення прав або конвертування потенційних звичайних акцій, як правило, не спричиняє виникнення бонусного елемента, оскільки потенційні звичайні акції, як правило, випускають за справедливу вартість, що веде до пропорційної зміни в наявних ресурсах суб'єкта господарювання. При випуску прав на акції ціна здійснення прав часто менша від справедливої вартості акцій. Отже, як зазначено у пункті 27 б), такий випуск прав на акції включає бонусний елемент. Якщо випуск прав на акції пропонується всім існуючим акціонерам, кількість звичайних акцій, яку слід застосовувати для обчислення базисного і розбавленого прибутку на акцію за всі періоди до випуску прав на акції, є кількістю звичайних акцій, що перебувають в обігу до цього випуску, помноженою на такий коефіцієнт:

$$\frac{\text{Справедлива вартість однієї акції безпосередньо до здійснення прав на акції}}{\text{Теоретична справедлива вартість однієї акції після випуску прав на придбання нових акцій, призначених для існуючих акціонерів}}$$

Теоретична справедлива вартість однієї акції після випуску прав на придбання нових акцій, призначених для існуючих акціонерів, обчислюється шляхом додавання сукупної справедливої вартості акцій безпосередньо перед здійсненням прав на акції і надходжень від здійснення прав на акції та ділення на кількість акцій в обігу після здійснення прав на акції. Якщо самі права на акції призначені для продажу та купівлі окремо від акцій до дати здійснення прав, то справедлива вартість оцінюється за сумою при закритті на останній день відкритої купівлі або продажу акцій разом з правами на акції.

Контрольне число

- A3 Для ілюстрації застосування поняття контрольного числа, про яке йдеться у пунктах 42 і 43, припустімо, що суб'єкт господарювання отримує прибуток від діяльності, що триває, який відноситься до материнського підприємства, розміром 4800 ВО¹, збиток від припинення діяльності, який відноситься до материнського підприємства, розміром 7200 ВО, збиток, що відноситься до материнського підприємства, розміром 2400 ВО, і має 2000 звичайних акцій та 400 потенційних звичайних акцій, які перебувають в обігу. Базисний прибуток на акцію цього суб'єкта господарювання становить 2,40 ВО для діяльності, що триває, 3,60 ВО для діяльності, що припиняється, і 1,20 ВО для збитку. 400 потенційних звичайних акцій включені до обчислення розбавленого прибутку на акцію, оскільки прибуток на акцію розміром 2,00 ВО для діяльності, що триває, має розбавляючий вплив, якщо припустити, що ці 400 потенційних звичайних акцій не вплинуть ні на прибуток, ні на збиток. Оскільки прибуток від діяльності, що триває, який відноситься до материнського підприємства, є контрольним числом, то до обчислення інших сум прибутку на акцію суб'єкт господарювання також включає ці 400 потенційних звичайних акцій, навіть якщо отримані в результаті суми прибутку на акцію мають антирозбавляючий вплив на зіставні суми базисного прибутку на акцію, тобто збиток на акцію є меншим [3,00 ВО на акцію за збитком від припинення діяльності і 1,00 ВО на акцію за збитком].

Середня ринкова ціна звичайних акцій

- A4 Для обчислення розбавленого прибутку на акцію середня ринкова ціна звичайних акцій, які, за припущенням, будуть випущені, розраховується на основі середньої ринкової ціни звичайних акцій протягом періоду. Теоретично, кожна ринкова операція зі звичайними акціями суб'єкта господарювання може включатися до визначення середньої ринкової вартості. Однак на практиці достатнім, як правило, є простий середній показник цін за тиждень або за місяць.
- A5 Загалом, для обчислення середньої ринкової вартості належною є ринкова вартість при закритті. Проте, якщо спостерігається значне коливання цін, репрезентативнішою вартістю є середнє високої та низької цін. Метод, який застосовується для обчислення середньої ринкової вартості, звичайно використовують на послідовній основі, якщо тільки він не перестає бути репрезентативним через зміну в умовах. Наприклад, суб'єкт господарювання, який застосовує ринкову вартість при закритті для обчислення середньої ринкової вартості за кілька років відносно стабільних цін, може змінити цей підхід і перейти до використання середнього високої та низької цін при закритті, якщо починається значне коливання цін і ринкова вартість при закритті більше не являє собою репрезентативну середню вартість.

Опціони, варанти та їхні еквіваленти

- A6 Опціони або варанти на придбання інструментів, що можуть бути конвертовані, за припущенням, виконуються з метою придбання інструмента, який може бути конвертований, коли середня вартість як інструментів, що можуть бути конвертовані, так і звичайних акцій, які можуть бути отримані в результаті конвертації, є вищою від ціни виконання опціонів чи варантів. Однак припущення про виконання не допускається за відсутності одночасного припущення щодо конвертації подібних інструментів, що можуть бути конвертовані, якщо такі є.
- A7 Опціони або варанти можуть дозволяти або вимагати випуск боргу чи інших інструментів суб'єкта господарювання (або його материнського чи дочірнього підприємства) як форму часткової чи повної оплати вартості виконання. При обчисленні розбавленого прибутку на акцію такі опціони або варанти мають розбавляючий вплив, якщо а) середня ринкова вартість пов'язаних з ним звичайних акцій за період перевищує ціну виконання або б) ціна продажу інструмента, який буде запропонований нижчою від ціни, за якою цей інструмент може бути запропонований згідно з угодою про опціон чи варант, а дисконт, що виникає в результаті цього, встановлює фактичну ціну виконання на рівні, який є нижчим від ринкової вартості звичайних акцій, які можна отримати після виконання. При обчисленні розбавленого прибутку на акцію для таких опціонів або варантів робиться припущення про їх виконання, а для боргу чи інших інструментів робиться припущення про їх пропозицію. Якщо утримувач опціону або варанту одержує більші переваги від пропозиції грошових коштів, і контракт дозволяє пропонувати грошові кошти, то робиться припущення про пропозицію грошових коштів. Відсоток (за вирахуванням податку) за будь-яким боргом, щодо якого робиться припущення щодо його пропозиції, додається знову як коригування чисельника.
- A8 Подібний підхід застосовується до привілейованих акцій, які мають подібні умови, або до інших інструментів, що мають опціон конвертування, який дозволяє інвесторові сплачувати грошові кошти за більш вигідний курс конвертації.
- A9 Умови, що лежать в основі певних опціонів або варантів, можуть вимагати спрямування надходжень, отриманих від виконання цих інструментів, на погашення боргу чи інших інструментів суб'єкта господарювання (або його материнського чи дочірнього підприємства). При обчисленні розбавленого прибутку на акцію для таких опціонів або варантів робиться припущення про їх виконання, а для надходжень за ними – припущення про спрямування скоріше на придбання боргу за його середньою ринковою вартістю, аніж на придбання звичайних акцій. Однак перевищення надходжень, отриманих від виконання (щодо якого було зроблене припущення), над сумою, спрямованою, за припущенням, на придбання боргу, приймається до уваги при обчисленні розбавленого прибутку на акцію (тобто, за припущенням, спрямовується на зворотний викуп звичайних акцій). Відсоток (за вирахуванням податку) за будь-яким боргом, щодо якого робиться припущення про придбання, додається знову як коригування чисельника.

Продані опціони “пут”

- A10 Для ілюстрації застосування пункту 63 припустимо, що суб’єкт господарювання має в обігу 120 проданих опціонів “пут” на звичайні акції з ціною виконання 35 ВО. Середня ринкова вартість його звичайних акцій за цей період становить 28 ВО. При обчисленні розбавленого прибутку на акцію цей суб’єкт господарювання робить припущення, що на початку періоду він випустив 150 акцій за ціною 28 ВО за акцію для погашення свого зобов’язання на суму 4200 ВО. Різниця між 150 випущеними звичайними акціями і 120 звичайними акціями, отриманими від виконання опціону “пут” (30 додаткових звичайних акцій), додається до знаменника при обчисленні розбавленого прибутку на акцію.

Інструменти дочірніх, спільних та асоційованих підприємств

- A11 Потенційні звичайні акції дочірнього, спільного чи асоційованого підприємства, які можуть бути конвертовані у звичайні акції дочірнього, спільного чи асоційованого підприємства або у звичайні акції материнського підприємства або інвесторів, які здійснюють спільний контроль над об’єктом інвестування або мають суттєвий вплив на нього (суб’єкта господарювання, що звітує, а саме материнського підприємства або інвесторів), включаються до обчислення розбавленого прибутку на акцію так:
- (а) інструменти, випущені дочірнім, спільним або асоційованим підприємством, які дозволяють їхнім утримувачам отримати звичайні акції дочірнього, спільного або асоційованого підприємства, включаються до даних для обчислення розбавленого прибутку на акцію цього дочірнього, спільного або асоційованого підприємства. Далі цей прибуток на акцію включається до обчислення прибутку на акцію відповідного суб’єкта господарювання, що звітує, на основі тих інструментів дочірнього, спільного або асоційованого підприємства, які перебувають у володінні цього суб’єкта господарювання, що звітує;
 - (б) інструменти дочірнього, спільного або асоційованого підприємства, які можуть бути конвертовані у звичайні акції суб’єкта господарювання, що звітує, при обчисленні розбавленого прибутку на акцію розглядаються разом з потенційними звичайними акціями цього суб’єкта господарювання, що звітує. Подібним чином, опціони або варанти, що їх випускають дочірні, спільні або асоційовані підприємства для придбання звичайних акцій суб’єкта господарювання, що звітує, при обчисленні консолідованого розбавленого прибутку на акцію розглядаються разом з потенційними звичайними акціями суб’єкта господарювання, що звітує.
- A12 Для визначення впливу прибутку на акцію за інструментами, які випускає суб’єкт господарювання, що звітує, і які можуть бути конвертовані у звичайні акції дочірнього, спільного або асоційованого підприємства, за припущенням, ці інструменти конвертуються, а чисельник (прибуток чи збиток, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства) належним чином коригується відповідно до положень пункту 33. Окрім цих коригувань, чисельник коригується відповідно до будь-яких змін у прибутку чи збитку, відображених в обліку суб’єкта господарювання, що звітує (як-то, дохід у вигляді дивідендів або дохід, визначений за методом участі у капіталі), які відносяться до збільшення кількості звичайних акцій дочірнього, спільного або асоційованого підприємства, які перебувають в обігу в результаті припущення щодо конвертації. Знаменник в обчисленні розбавленого прибутку на акцію залишається без змін, оскільки припущення щодо конвертації не призводить до зміни кількості звичайних акцій, що перебувають в обігу і належать суб’єктові господарювання, що звітує.

Інструменти власного капіталу з правом участі у дивідендах і звичайні акції двох класів

- A13 Власний капітал деяких суб’єктів господарювання включає:
- (а) інструменти з правом участі у дивідендах за звичайними акціями відповідно до попередньо визначеної формули (наприклад, у співвідношенні два до одного) інколи із зазначеним максимальним обмеженням участі (наприклад, у межах, які не перевищують визначеної суми на одну акцію);
 - (б) клас звичайних акцій із ставкою дивідендів, що відрізняється від ставки дивідендів, яка застосовується до іншого класу звичайних акцій, але не надає права першочерговості або переваги.

A14 З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію робиться припущення щодо конвертації щодо інструментів, визначених у пункті A13, які можуть бути конвертовані у звичайні акції, якщо вплив цих акцій є розбавляючим. Для тих інструментів, які не можна конвертувати і у клас звичайних акцій, прибуток або збиток за період розподіляються на різні класи акцій і на інструменти власного капіталу з правом участі у дивідендах відповідно до їхніх прав на дивіденди або інших прав на участь у нерозподіленому прибутку. Для обчислення базисного та розбавленого прибутку на акцію:

- (а) прибуток чи збиток, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, коригується (прибуток зменшується, а збиток збільшується) на суму оголошених за певний період дивідендів для кожного класу акцій і на суму дивідендів, визначених у контракті (або відсоток за облігаціями з правом участі у прибутку), які підлягають виплаті за певний період (наприклад, невикористані кумулятивні дивіденди);
- (б) прибуток чи збиток, що залишається, розподіляється на звичайні акції і на інструменти власного капіталу з правом участі у дивідендах, якщо кожен з цих інструментів бере участь у прибутках так, ніби ці прибутки або збитки за період були розподілені. Загальна сума прибутку або збитку, розподілена на кожен клас інструментів власного капіталу, визначається шляхом додавання суми, розподіленої за дивідендами, і суми, розподіленої за ознакою участі;
- (в) загальна сума прибутку або збитку, розподілена на кожен клас інструментів власного капіталу, ділиться на кількість інструментів власного капіталу, які перебувають в обігу і на які розподіляється прибуток для визначення прибутку на акцію за цим інструментом.

З метою визначення розбавленого прибутку на акцію до числа звичайних акцій, які перебувають в обігу, включаються всі потенційні звичайні акції, що, за припущенням, були випущені.

Частково оплачені акції

A15 Якщо звичайні акції випущені, але не повністю оплачені, то в обчисленні базисного прибутку на акцію їх розглядають як частку звичайної акції, якщо вони надають право участі у дивідендах протягом певного періоду, що відноситься до повністю оплаченої звичайної акції.

A16 При обчисленні розбавленого прибутку на акцію частково оплачені акції розглядаються як еквівалент варантів або опціонів, якщо вони не надають права участі у дивідендах протягом певного періоду. За припущенням, неоплачений залишок являє собою надходження, які спрямовуються на придбання звичайних акцій. Кількість акцій, які включаються до обчислення розбавленого прибутку на акцію, дорівнює різниці між кількістю акцій з підпискою і кількістю акцій, які, за припущенням, будуть придбані.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 34

Проміжна фінансова звітність

Мета

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

Сфера застосування

- 1 Цей Стандарт не визначає, яким суб'єктам господарювання слід публікувати проміжні фінансові звіти, з якою періодичністю чи в який термін після закінчення проміжного періоду. Проте органи державної влади, органи, які регулюють обіг цінних паперів, фондові біржі та органи, які займаються питаннями бухгалтерського обліку, часто вимагають, щоб суб'єкти господарювання, чії боргові цінні папери або цінні папери, що надають право власності, продаються та купуються відкрито, публікували проміжні фінансові звіти. Цей Стандарт застосовується, якщо від суб'єкта господарювання вимагають (або він обирає) публікувати проміжний фінансовий звіт відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку¹ закликає суб'єктів господарювання, чії цінні папери продаються та купуються відкрито, подавати проміжні фінансові звіти, які відповідають принципам визнання, оцінки та розкриття інформації, викладеним у цьому Стандарті. Зокрема суб'єкти господарювання, чії цінні папери продаються та купуються відкрито, заохочуються:
 - а) подавати проміжні фінансові звіти щонайменше станом на кінець першої половини їхнього фінансового року; та
 - б) робити їхні проміжні фінансові звіти доступними не пізніше, ніж через 60 днів після закінчення проміжного періоду.
- 2 Кожний фінансовий звіт (річний чи проміжний) оцінюється окремо на його відповідність МСФЗ. Те, що суб'єкт господарювання не подавав проміжні фінансові звіти протягом окремого фінансового року або подавав проміжні фінансові звіти, які не відповідають цьому Стандарту, не є перешкодою для того, щоб річна фінансова звітність суб'єкта господарювання відповідала МСФЗ, якщо в іншому річна фінансова звітність відповідає МСФЗ.
- 3 Якщо проміжний фінансовий звіт суб'єкта господарювання визначається як такий, що відповідає МСФЗ, він має відповідати всім вимогам цього Стандарту. В пункті 19 вимагається розкривати певну інформацію стосовно цього.

Визначення

- 4 Терміни, які використовуються в цьому Стандарті, мають такі значення:

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

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

¹ Наступником Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, яка розпочала свою діяльність у 2001 р.

Зміст проміжної фінансової звітності

- 5 Згідно з визначенням в МСБО 1 повний комплект фінансової звітності повинен містити такі складові:
- а) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
 - б) звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за період;
 - в) звіт про зміни у власному капіталі за період;
 - г) звіт про рух грошових коштів за період;
 - ґ) примітки, які містять суттєву інформацію про облікову політику та іншу пояснювальну інформацію;
 - га) порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду, як визначено в пунктах 38 та 38А МСБО 1; та
 - д) звіт про фінансовий стан станом на початок попереднього періоду, якщо суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей у своїй фінансовій звітності, або якщо він перекласифіковує статті у своїй фінансовій звітності відповідно до пунктів 40А–40Г МСБО 1.
- Суб'єкт господарювання може використовувати інші назви для звітів, аніж ті, що використовуються у цьому Стандарті. Наприклад, суб'єкт господарювання може використовувати назву "звіт про сукупний дохід" замість назви "звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід".
- 6 З метою своєчасності та з огляду на витрати, а також щоб уникнути повторів інформації, відображеної у звітності раніше, від суб'єкта господарювання можуть вимагати (або він обирає) подавати менше інформації на проміжні дати, порівняно з його річною фінансовою звітністю. Цей Стандарт визначає мінімальний склад проміжного фінансового звіту як такого, що включає стислу фінансову звітність та окремі пояснювальні примітки. Проміжний фінансовий звіт призначений для надання оновленої інформації у порівнянні з останнім повним комплектом річної фінансової звітності. Відповідно, основну увагу в ньому приділяють новим видам діяльності, новим подіям та обставинам, і він не дублює інформацію, відображену у звітності раніше.
- 7 Ніщо у цьому стандарті не забороняє суб'єктові господарювання публікувати (і не знеохочує його від публікування) у проміжному фінансовому звіті повний комплект фінансової звітності (визначений у МСБО 1) замість стислої фінансової звітності та окремих пояснювальних приміток. Цей Стандарт також не забороняє суб'єктові господарювання і не знеохочує його включати в стислу проміжну фінансову звітність більшу кількість інформації, ніж мінімальні статті чи окремі пояснювальні примітки, визначені в цьому Стандарті. Керівні положення з визнання та оцінки в цьому Стандарті застосовуються також до повної фінансової звітності за проміжний період; така звітність повинна включати розкриття всієї інформації, що її вимагає цей Стандарт (зокрема, розкриття інформації в окремих пояснювальних примітках згідно з пунктом 16А), а також іншої інформації, що її вимагають інші МСФЗ.

Мінімальні компоненти проміжного фінансового звіту

- 8 Проміжний фінансовий звіт має включати, як мінімум, такі компоненти:
- а) стислий звіт про фінансовий стан;
 - б) стислий звіт або стислі звіти про прибуток або збиток та інший сукупний дохід;
 - в) стислий звіт про зміни у власному капіталі;
 - г) стислий звіт про рух грошових коштів; та
 - ґ) деякі пояснювальні примітки.
- 8А Якщо суб'єкт господарювання подає статті прибутку або збитку в окремому звіті, як визначено в пункті 10А МСБО 1 (зміненого у 2011 р.), то він подає проміжну стислу інформацію з цього звіту.

Форма і зміст проміжної фінансової звітності

- 9 Якщо суб'єкт господарювання публікує повний комплект фінансової звітності у своєму проміжному фінансовому звіті, форма та зміст цієї звітності мають відповідати вимогам МСБО 1 до повного комплексу фінансової звітності.
- 10 Якщо суб'єкт господарювання публікує комплект стислої фінансової звітності у своєму проміжному фінансовому звіті, ця стисла звітність має містити, як мінімум, усі заголовки та проміжні підсумки, що були включені в останню річну фінансову звітність, а також вибіркові пояснювальні примітки, як того вимагає цей Стандарт. Додаткові статті або примітки слід включати, якщо без них ця стисла проміжна фінансова звітність вводитиме в оману.
- 11 У звіті, в якому подаються компоненти прибутку або збитку за проміжний період, суб'єкту господарювання слід подавати базисний та розбавлений показники прибутку на акцію за цей період, якщо суб'єкт господарювання діє в межах сфери застосування МСБО 33 "*Прибуток на акцію*"²².
- 11A Якщо суб'єкт господарювання подає статті прибутку або збитку в окремому звіті, як визначено в пункті 10A МСБО 1 (зміненого у 2011 р.), то він подає показники базисного та розбавленого прибутку на акцію в цьому звіті.
- 12 МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) надає керівництво щодо структури фінансової звітності. Керівництво із запровадження для МСБО 1 ілюструє способи подання звіту про фінансовий стан, звіту про сукупний дохід та звіту про зміни у власному капіталі.
- 13 [Вилучено]
- 14 Проміжний фінансовий звіт складають на консолідованій основі, якщо остання річна звітність суб'єкта господарювання була консолідованою фінансовою звітністю. Окрема фінансова звітність материнського підприємства не є відповідною консолідованій звітності або порівнюваною з нею в останньому річному фінансовому звіті. Якщо річний фінансовий звіт суб'єкта господарювання містив окрему фінансову звітність материнського підприємства на додаток до консолідованої фінансової звітності, цей Стандарт не вимагає і не забороняє включати окрему звітність материнського підприємства до проміжного фінансового звіту суб'єкта господарювання.

Значущі події та операції

- 15 Суб'єкт господарювання має включати до свого проміжного фінансового звіту пояснення подій та операцій, які є значущими для розуміння змін у фінансовому стані та в результатах діяльності суб'єкта господарювання після закінчення періоду останньої річної звітності. Інформація, що розкривається у зв'язку з такими подіями та операціями, має поновлювати відповідну інформацію, подану в останньому річному фінансовому звіті.
- 15A Користувач проміжного фінансового звіту суб'єкта господарювання матиме доступ до останнього річного фінансового звіту цього суб'єкта господарювання. Тому необов'язково, щоб примітки до проміжного фінансового звіту містили відносно незначне оновлення інформації, наведеної у примітках до останнього річного фінансового звіту.
- 15B Далі наведено перелік подій та операцій, для яких вимагатиметься розкриття інформації, якщо вони є значущими. Цей перелік не є вичерпним:
- а) списання запасів до чистої вартості реалізації і сторнування такого списання;
 - б) визнання збитку від зменшення корисності фінансових активів, основних засобів, нематеріальних активів, активів, що виникають внаслідок договорів з клієнтами, або інших активів, а також сторнування такого збитку від зменшення корисності;

²² Цей пункт змінено документом "Удосконалення до МСФЗ", випущеним у травні 2008 р., з метою уточнення сфери застосування МСБО 34.

- в) сторнування будь-яких забезпечень витрат на реструктуризацію;
 - г) придбання та вибуття об'єктів основних засобів;
 - г) загальні зобов'язання щодо придбання основних засобів;
 - д) виплати, пов'язані із судовими справами;
 - е) виправлення помилок попередніх періодів;
 - е) зміни у бізнесі або економічних обставинах, що впливають на справедливу вартість фінансових активів та фінансових зобов'язань суб'єкта господарювання, незалежно від того, чи визнаються такі активи або зобов'язання за справедливою вартістю чи за амортизованою собівартістю;
 - ж) будь-яке невиконання зобов'язань за кредитними угодами або будь-яке порушення умов кредитної угоди, що їх не було виправлено на дату закінчення звітного періоду або до неї;
 - з) операції з пов'язаними сторонами;
 - и) перенесення між рівнями ієрархії справедливої вартості, які використовувались при оцінюванні справедливої вартості фінансових інструментів;
 - і) зміни в класифікації фінансових активів унаслідок зміни мети або використання цих активів, та
 - ї) зміни в умовних зобов'язаннях або умовних активах.
- 15В В окремих МСФЗ наведено керівництво стосовно вимог до розкриття інформації для багатьох пунктів, перелічених у пункті 15Б. Якщо подія або операція є значущою для розуміння змін у фінансовому стані або результатах діяльності суб'єкта господарювання з дати останньої річної звітності, то його проміжний фінансовий звіт має надавати пояснення відповідної інформації, включеної до фінансової звітності за останній річний звітний період, та поновлювати її.
- 16 [Вилучено]

Розкриття іншої інформації

- 16А Окрім розкриття інформації про значущі події та операції відповідно до пунктів 15–15В, суб'єкт господарювання включає зазначену далі інформацію у примітки до своєї проміжної фінансової звітності або в інших частинах проміжного фінансового звіту. Наступне розкриття інформації повинно бути надане у проміжній фінансовій звітності або включене шляхом перехресного посилання з проміжної фінансової звітності до іншої звітності (наприклад, коментар управлінського персоналу або звіт про ризик), яка доступна користувачам фінансової звітності на тих самих умовах, що і проміжна фінансова звітність, і у той же час. Якщо користувачі фінансової звітності не мають доступу до інформації, включеної шляхом перехресного посилання на тих самих умовах і у той же час, проміжна фінансова звітність є неповною. Цю інформацію наводять, як правило, на основі „за період з початку фінансового року до звітної дати”.
- а) зазначення того, що у проміжній фінансовій звітності дотримувалися тих самих облікових політик і методів обчислення, як і в останній річній фінансовій звітності, а в разі зміни цих політик або методів – опис характеру та впливу цих змін,
 - б) коментарі з поясненням щодо сезонності або циклічності проміжної діяльності;
 - в) характер і суми статей, що впливають на активи, зобов'язання, власний капітал, чистий прибуток чи на грошові потоки, які не є типовими за своїм характером, обсягом або частотою;
 - г) характер і суми змін в оцінках сум, відображених у попередніх проміжних звітах поточного фінансового року, або змін оцінках сум у звітах попередніх фінансових років;
 - г) випуски, викупи та погашення боргових цінних паперів і цінних паперів, що надають право власності;
 - д) сплачені дивіденди (сукупно чи в розрахунку на акцію) окремо за звичайними та іншими акціями;

- е) наступна інформація сегмента (розкриття інформації сегментів в проміжних фінансових звітах суб'єкта господарювання потрібне тільки тоді, коли МСФЗ 8 "*Операційні сегменти*" вимагає від суб'єкта господарювання розкривати дані щодо сегментів в своїй річній фінансовій звітності):
- (i) доходи від зовнішніх клієнтів, якщо вони включаються в оцінку прибутку або збитку сегмента, що перевіряється керівником, який приймає операційні рішення, або іншим чином регулярно надаються керівникові з операційних рішень;
 - (ii) міжсегментні доходи, якщо вони включаються в оцінку прибутку або збитку сегмента, що перевіряється керівником з операційних рішень, або іншим чином регулярно надаються керівникові з операційних рішень;
 - (iii) оцінка прибутку або збитку сегмента;
 - (iv) оцінку сукупних активів та зобов'язань для окремого звітного сегменту, якщо ці суми регулярно надаються керівникові з операційних рішень та якщо сталася суттєва зміна порівняно з сумою, розкритою в останній річній фінансовій звітності такого звітного сегмента;
 - (v) опис різниць з попередньої річної фінансової звітності в основі сегментації чи в основі оцінки прибутку або збитку сегмента;
 - (vi) узгодження загальної суми оцінок прибутку або збитку звітних сегментів з прибутком або збитком суб'єкта господарювання до витрат (доходів) за податками та від припиненої діяльності. Однак, якщо суб'єкт господарювання розподіляє на звітні сегменти такі статті як витрати (доходи) за податками, суб'єкт господарювання може узгоджувати загальну суму оцінок прибутку або збитку сегментів із прибутком або збитком після врахування цих статей. Суттєві різниці, виявлені в результаті узгодження, повинні бути визначені та наведені окремо в цьому узгодженні;
- є) події після проміжного періоду і не відображені у фінансовій звітності за цей проміжний період;
- ж) вплив змін у структурі суб'єкта господарювання за проміжний період, зокрема об'єднання бізнесу, придбання чи втрата контролю над дочірніми підприємствами та довгостроковими інвестиціями, реструктуризація та припинення діяльності. У разі об'єднання бізнесу суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, подання якої вимагає МСФЗ 3 "*Об'єднання бізнесу*";
- з) для фінансових інструментів – розкриття інформації про справедливую вартість, що вимагається пунктами 91–93є), 94–96, 98 та 99 МСФЗ 13 "*Оцінка справедливої вартості*" та пунктами 25, 26 та 28–30 МСФЗ 7 "*Фінансові інструменти: розкриття інформації*";
- и) для суб'єктів господарювання, які стають або припиняють бути інвестиційними суб'єктами господарювання, як визначено в МСФЗ 10 "*Консолідована фінансова звітність*", розкриття інформації, вказаної в пункті 9Б МСФЗ 12 "*Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання*";
- і) дезагрегація доходу від договорів з клієнтами, якої вимагають пункти 114–115 МСФЗ 15 "*Дохід від договорів з клієнтами*".

17-18 [Вилучено]

Розкриття інформації щодо відповідності МСФЗ

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

Періоди, за які слід подавати проміжну фінансову звітність

- 20 Проміжні звіти мають включати проміжну фінансову звітність (стислу або повну) за такі періоди:
- а) звіт про фінансовий стан на кінець поточного проміжного періоду та порівняльний звіт про фінансовий стан на кінець попереднього фінансового року;
 - б) звіти про прибуток та збиток та інший сукупний дохід за поточний проміжний період і накопичувально за поточний фінансовий рік до звітної дати разом із порівняльними звітами про прибуток та збиток та інший сукупний дохід за порівнювані проміжні періоди (поточний і "за період з початку року до звітної дати") попереднього фінансового року. Як дозволено МСБО 1 (зміненим у 2011 р.), проміжна звітність може подавати звіт або звіти про прибуток та збиток та інший сукупний дохід за кожний період;
 - в) звіт про зміни у власному капіталі накопичувально за поточний період з початку фінансового року до звітної дати разом із порівняльним звітом за порівнюваний "період з початку року до звітної дати" попереднього фінансового року;
 - г) звіт про рух грошових коштів накопичувально за поточний період з початку фінансового року до звітної дати разом із порівняльним звітом за порівнюваний "період з початку року до звітної дати" попереднього фінансового року.
- 21 Для суб'єктів господарювання, діяльність яких значною мірою є сезонною, корисною може бути фінансова інформація за 12-місячний період, який завершується на дату проміжної звітності, і порівняльна інформація за попередній 12-місячний період. Відповідно, суб'єкти господарювання, діяльність яких значною мірою є сезонною, заохочуються до подання такої інформації додатково до інформації, що її вимагає попередній пункт.
- 22 У частині А "Ілюстративних прикладів", що супроводжують цей стандарт, розміщено приклади періодів, які необхідно відображати суб'єктам господарювання, що подають звіти кожні щопівроку і суб'єктам господарювання, що подають звіти щоквартально.

Суттєвість

- 23 Вирішуючи, яким чином визнавати, оцінювати, класифікувати чи розкривати статтю з метою проміжної фінансової звітності, суттєвість слід визначати щодо фінансових даних за проміжний період. Оцінюючи суттєвість, треба визнати, що визначення даних за проміжний період може базуватися на оцінках більш значною мірою, ніж визначення річних фінансових даних.
- 24 МСБО 1 визначає суттєву інформацію та вимагає окремого розкриття суттєвих статей, у тому числі (наприклад) припинених видів діяльності, а МСБО 8 "*Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки*" вимагає розкриття інформації про зміни в облікових оцінках, помилки і зміни в облікових політиках. Обидва зазначені стандарти не містять кількісного керівництва щодо суттєвості.
- 25 Хоча судження завжди вимагається при оцінці суттєвості, у цьому Стандарті рішення щодо визнання та розкриття інформації безпосередньо ґрунтується на даних за проміжний період для зрозумілості проміжних цифр. Так, наприклад, незвичайні статті, зміни в облікових політиках чи в оцінках, а також помилки визнаються та розкриваються, виходячи із критерію суттєвості відповідно до даних проміжного періоду, щоб уникнути оманливих висновків, які можуть бути наслідком нерозкриття інформації. Головна мета – забезпечити відображення у проміжному фінансовому звіті всієї інформації, доречної для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання та результатів його діяльності протягом проміжного періоду.

Розкриття інформації в річній фінансовій звітності

- 26 Якщо оцінка суми, відображеної у звітності за проміжний період, значно змінюється протягом останнього проміжного періоду фінансового року, а окремий фінансовий звіт щодо цього

останнього проміжного періоду не публікується, тоді характер і суму такої зміни оцінки слід розкривати в примітках до річної фінансової звітності за цей фінансовий рік.

- 27 МСБО 8 вимагає розкриття інформації про характер та (якщо це можливо) суми змін в оцінках, які мають суттєвий вплив у поточному періоді, або очікується, що вони матимуть суттєвий вплив у подальших періодах. Пункт 16Аг) цього Стандарту вимагає подібного розкриття інформації в проміжному фінансовому звіті. Приклади включають зміни в оцінках в останньому проміжному періоді, пов'язані з частковим списанням запасів, реструктуризацією чи збитками від зменшення корисності, які відображалися в звітності в попередньому проміжному періоді фінансового року. Вимога щодо розкриття інформації, яка міститься в попередньому пункті, відповідає вимозі МСБО 8, і за призначенням сфера застосування цієї вимоги є вузькою – вона пов'язана тільки зі змінами у оцінках. Від суб'єкта господарювання не вимагають включати додаткову фінансову інформацію проміжного періоду до його річної фінансової звітності.

Визнання та оцінка

Облікові політики, аналогічні річним

- 28 Суб'єктові господарювання слід застосовувати у своїй проміжній фінансовій звітності облікові політики, аналогічні річним, за винятком змін в облікових політиках, які відбулися після дати останньої річної фінансової звітності і які мають відобразитися в наступній річній фінансовій звітності. Проте частота звітності суб'єкта господарювання (річна, піврічна або квартальна) не повинна впливати на оцінку річних результатів його діяльності. Щоб досягти цієї мети, оцінку результатів для проміжної звітності слід робити на основі "за період з початку року до звітної дати".
- 29 Схоже, що вимога про застосування суб'єктом господарювання в проміжній фінансовій звітності облікових політик, аналогічних його річній фінансовій звітності, означає, що оцінки проміжного періоду здійснюються так, наче проміжний період є відокремленим незалежним звітним періодом. Проте пункт 28, передбачаючи, що частота звітності суб'єкта господарювання не повинна впливати на оцінку річних результатів, визнає, що проміжний період є частиною довшого фінансового року. Оцінки результатів "за період з початку року до звітної дати" можуть призводити до змін в оцінках сум, відображених у попередніх проміжних періодах поточного фінансового року. Але принципи визнання активів, зобов'язань, доходу та витрат для проміжних періодів є аналогічними принципам річної фінансової звітності.
- 30 Наприклад:
- принципи визнання та оцінки збитків від часткового списання запасів, реструктуризації чи зменшення корисності у проміжному періоді є такими самими, яких дотримувався би суб'єкт господарювання в разі складання тільки річної фінансової звітності. Проте, якщо такі статті визнаються та оцінюються в одному проміжному періоді, а в наступному проміжному періоді цього самого фінансового року оцінка змінюється, тоді первісну оцінку змінюють у наступному проміжному періоді або нарахуванням додаткової суми збитку або сторнуванням раніше визнаної суми;
 - витрати, які не відповідають визначенню активу на кінець проміжного періоду, не відстрочуються в звіті про фінансовий стан ні з метою очікування майбутньої інформації щодо їхньої відповідності визначенню активу, ні з метою рівномірного розподілу прибутків на проміжні періоди в межах фінансового року; та
 - витрати на податок на прибуток визнаються в кожному проміжному періоді на основі оцінки середньозваженої річної ставки податку на прибуток, очікуваної за повний фінансовий рік. Суми витрат на податок на прибуток, нараховані у проміжному періоді, можна коригувати в наступному проміжному періоді цього фінансового року, якщо змінюється оцінка ставки річного податку на прибуток.

- 31** Згідно з *Концептуальною основою фінансової звітності (Концептуальна основа)* визнання є процесом фіксації, для включення до звіту про фінансовий стан або звіту(ів) про фінансові результати статті, що відповідає визначенню одного з елементів фінансової звітності. Визначення активів, зобов'язань, доходу та витрат є основоположними для визнання як на дату річної, так і на дату проміжної фінансової звітності.
- 32** До активів застосовують ті самі тести майбутньої економічної вигоди на проміжні дати і на кінець фінансового року суб'єкта господарювання. Витрати, які за своїм характером не визнаються активами на кінець фінансового року, не вважаються такими і на проміжні дати. Подібно до цього, зобов'язання на проміжну звітну дату має відображати зобов'язання, що існує на цю дату (як це має бути і на дату річної звітності).
- 33** Необхідною характеристикою доходу (доходу від звичайної діяльності) та витрат є той факт, що відповідне надходження або вибуття активів чи зобов'язань уже відбулося. Якщо таке надходження або вибуття вже відбулося, відповідний дохід та витрати визнаються, інакше вони не визнаються. *Концептуальна основа* не дозволяє визнавати у звіті про фінансовий стан ті статті, які не відповідають визначенню активів або зобов'язань.
- 34** Оцінюючи активи, зобов'язання, доходи, витрати та грошові потоки, відображені у фінансовій звітності, суб'єкт господарювання, який надає тільки річну звітність, має можливість брати до уваги інформацію, що стає доступною протягом всього фінансового року. Його оцінки фактично здійснюватимуться на основі "за період з початку року до звітної дати".
- 35** Суб'єкт господарювання, який подає звітність щопівроку, використовує інформацію, наявну на середину року чи невдовзі після цього, здійснюючи оцінки у своїй фінансовій звітності за перший 6-місячний період, а для оцінки за 12-місячний період – інформацію, наявну на кінець року або невдовзі після цього. Оцінка за 12 місяців відобразить можливі зміни в оцінках сум, відображених у звітах за перший 6-місячний період. Суми, відображені в проміжному фінансовому звіті за перший 6-місячний період, не коригуються ретроспективно. Проте пункти 16Аг) та 26 вимагають розкривати характер і суму будь-яких значних змін в оцінках.
- 36** Суб'єкт господарювання, який подає звітність частіше, ніж кожні півроку, оцінює дохід і витрати на основі "за період з початку року до звітної дати" для кожного проміжного періоду, використовуючи інформацію, наявну при підготовці кожного комплексу фінансової звітності. Суми доходу та витрат, відображені в звіті в поточному проміжному періоді, відобразать будь-які зміни в оцінках сум, відображених у звітах попередніх проміжних періодів даного фінансового року. Суми, відображені в попередні проміжні періоди, не коригуються ретроспективно. Проте пункти 16Аг) та 26 вимагають розкривати характер і суму будь-яких значних змін у оцінках.

Доходи, отримані сезонно, циклічно або епізодично

- 37** Доходи, отримані сезонно, циклічно або епізодично протягом фінансового року, не слід визнавати достроково або відстрочувати на майбутнє на проміжну дату, якщо таке дострокове визнання або відстрочення не буде відповідним на кінець фінансового року суб'єкта господарювання.
- 38** Приклади включають дохід від дивідендів, роялті та державні гранти. Крім того, деякі суб'єкти господарювання постійно отримують більший дохід у певні проміжні періоди фінансового року, ніж в інші проміжні періоди, наприклад, сезонні доходи роздрібних торговців. Такі доходи визнаються, коли вони відбуваються.

Витрати, понесені нерівномірно протягом фінансового року

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

Застосування принципів визнання та оцінки

- 40 В частині Б ілюстративних прикладів, що супроводжують цей стандарт, наведено приклади застосування загальних принципів визнання та оцінки, наведених у пунктах 28-39.

Застосування оцінок

- 41 Процедури оцінки, яких слід дотримуватися в проміжній фінансовій звітності, слід розробити так, щоб забезпечити достовірність отриманої в результаті інформації та відповідне розкриття всієї суттєвої фінансової інформації, необхідної для розуміння фінансового стану або результатів діяльності суб'єкта господарювання. В той час як визначення звітних даних і в річних, і в проміжних фінансових звітах часто базуються на обґрунтованих оцінках, підготовка проміжної фінансової звітності, як правило, вимагатиме ширшого застосування методів оцінки порівняно з річною фінансовою звітністю.
- 42 В частині В ілюстративних прикладів, що супроводжують цей стандарт, наведено приклади застосування оцінок у проміжні періоди.

Перерахунок проміжних періодів, відображених у попередніх звітах

- 43 Зміну облікових політик, за винятком змін, для яких умови переходу до нових порядків обліку встановлені яким-небудь новим стандартом, слід відображати таким чином:
- а) шляхом перерахунку фінансової звітності за попередні проміжні періоди поточного фінансового року та за порівнювані проміжні періоди за будь-який з попередніх фінансових років, які підлягатимуть перерахунку в річній фінансовій звітності згідно з МСБО 8, або
 - б) в разі коли практично неможливе визначення на початок фінансового року накопичувального впливу застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів, коригування фінансової звітності за попередні проміжні періоди поточного фінансового року і порівнювані проміжні періоди попередніх фінансових років для впровадження нової облікової політики проводяться перспективно з найбільш ранньої з практично можливих дат.
- 44 Однією з цілей попереднього принципу є забезпечення застосування єдиної облікової політики до певного класу операцій протягом усього фінансового року. Згідно з МСБО 8 зміну в облікових політиках відображають ретроспективним застосуванням з перерахунком фінансових даних для максимально практично можливої кількості попередніх періодів. Але якщо накопичувальну суму коригувань, пов'язаних з попередніми фінансовими роками, на практиці не можна достовірно визначити, тоді, згідно з МСБО 8 нова політика застосовується перспективно з найбільш ранньою з практично можливих дат. Дія принципу, наведеного у пункті 43, вимагає, щоб протягом поточного фінансового року будь-яка зміна в облікових політиках застосовувалась або ретроспективно, або, якщо на практиці це неможливо, перспективно але не пізніше, ніж з початку фінансового року.
- 45 Дозвіл відображати зміни у порядку обліку на проміжну дату протягом фінансового року означав би дозвіл застосувати два різних типи облікових політик до певного класу операцій у межах одного фінансового року. Внаслідок цього виникли б труднощі з проміжним розподілом, було б нечітко відображено результати операцій, а також ускладнився б аналіз і розуміння інформації за проміжний період.

Дата набрання чинності

- 46 Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку набирає чинності для фінансових звітів, які охоплюють періоди починаючи з 1 січня 1999 р. або пізніше. Більш раннє застосування заохочується.

- 47 МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) змінив термінологію усіх МСФЗ. Крім того, він змінив пункти 4, 5, 8, 11, 12 і 20, вилучив пункт 13 і додав пункти 8А і 11А. Суб'єктові господарювання слід застосовувати ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) до більш раннього періоду, ці зміни слід застосовувати для цього більш раннього періоду.
- 48 МСФЗ 3 (переглянутий в 2008 р.) змінив пункт 16ж). Суб'єктові господарювання слід застосовувати цю зміну до річних періодів, які починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий в 2008 р.) до більш раннього періоду, цю зміну також слід застосовувати до цього більш раннього періоду.
- 49 Пункти 15, 27, 35 та 36 були змінені, пункти 15А–15В та 16А були додані, а пункти 16–18 були вилучені виданим у травні 2010 р. документом *“Удосконалення до МСФЗ”*. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2011 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 50 МСФЗ 13, випущений у травні 2011 р., додав пункт 16Аз). Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 51 Документ *“Подання статей іншого сукупного доходу”* (Зміни до МСБО 1), випущений в червні 2011 р., змінив пункти 8, 8А, 11А та 20. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСБО 1 зі змінами, внесеними в червні 2011 р.
- 52 Документ *“Щорічні вдосконалення Цикл 2009 – 2011 рр.”*, випущений у травні 2012 р., змінив пункт 5 внаслідок зміни, внесеної до МСБО 1 *“Подання фінансової звітності”*. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну ретроспективно відповідно до МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”* до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 53 Документ *“Щорічні вдосконалення Цикл 2009 – 2011 рр.”*, випущений у травні 2012 р., змінив пункт 16А. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну ретроспективно відповідно до МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”* до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 54 Документ *“Інвестиційні суб'єкти господарювання”* (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), випущений у жовтні 2012 р., змінив пункт 16А. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, що починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування документа *“Інвестиційні суб'єкти господарювання”* дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну раніше, то він одночасно застосовує всі зміни, включені в документ *“Інвестиційні суб'єкти господарювання”*.
- 55 МСФЗ 15 *“Дохід від договорів з клієнтами”*, випущений у травні 2014 р., змінив пункти 15Б та 16А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 15.
- 56 Документ *“Щорічні вдосконалення МСФЗ Цикл 2012–2014 рр.”*, випущений у вересні 2014 р., змінив пункт 16А. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну ретроспективно відповідно до МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”* до річних періодів, які починаються 1 січня 2016 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 57 Документ *“Ініціатива щодо розкриття інформації (Зміни до МСБО 1)”*, випущений у грудні 2014 р., змінив пункт 5. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, які починаються 1 січня 2016 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється.
- 58 Документ *“Зміни до посилань на Концептуальну основу в МСФЗ”*, випущений у 2018 році, змінив пункти 31 та 33. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2020 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється, якщо одночасно суб'єкт господарювання також застосовує всі інші зміни, внесені документом *“Зміни до посилань на*

Концептуальну основу в МСФЗ“. Суб’єкт господарювання застосовує зміни до МСБО 34 ретроспективно відповідно до МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”*. Проте, якщо суб’єкт господарювання визначає, що ретроспективне застосування може бути неможливим або призведе до надмірних витрат чи зусиль, він повинен застосовувати зміни до МСБО 34, посилаючись на пункти 43-45 цього Стандарту та пункти 23-28, 50-53 і 54Д МСБО 8.

- 59 Документ *“Визначення Суттєвості (Зміни до МСБО 1 та МСБО 8)”*, випущений у жовтні 2018 року, змінив пункт 24. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно до річного періоду, який починається 1 січня 2020 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує зміни до визначення суттєвості, визначеного у пункті 7 МСБО 1 та пунктах 5 і 6 МСБО 8.
- 60 Документ *“Розкриття інформації про облікові політики”*, який змінив МСБО 1 та Положення з практики МСФЗ 2 *“Здійснення суджень про суттєвість”*, випущений у лютому 2021 року, змінив пункт 5. Суб’єкт господарювання застосовує цю зміну для річних звітних періодів, які починаються 1 січня 2023 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує цю зміну для більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 Зменшення корисності активів

Мета

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

Сфера застосування

- 2 Цей стандарт слід застосовувати для обліку зменшення корисності всіх активів за винятком:
- а) запасів (див. МСБО 2 “Запаси”);
 - б) договірних активів та активів, що виникають внаслідок витрат на отримання або виконання договору, який визнається відповідно до МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами”;
 - в) відстрочених податкових активів (див. МСБО 12 “Податки на прибуток”); г) активів, які виникають внаслідок програм виплат працівникам (див. МСБО 19 “Виплати працівникам”);
 - г) фінансових активів, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”;
 - д) інвестиційної нерухомості, яку оцінюють за справедливою вартістю (див. МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”);
 - е) біологічних активів, пов’язаних із сільськогосподарською діяльністю, що належить до сфери застосування МСБО 41 “Сільське господарство”, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на вибуття;
 - є) контрактів у межах сфери застосування МСФЗ 17 “Страхові контракти”, що є активами; та
 - ж) непоточних активів (або груп вибуття), класифікованих як такі, що утримуються для продажу, відповідно до МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність”.
- 3 Цей стандарт не застосовують до запасів, активів, які виникають від будівельних контрактів, відстрочених податкових активів, активів, які виникають унаслідок виплат працівникам, та активів, класифікованих як такі, що утримуються для продажу (або ж включені в групу вибуття, класифіковану як така, що утримується для продажу), оскільки чинні МСФЗ, застосовувані до таких активів, уже містять конкретні вимоги для визнання та оцінки цих активів.
- 4 Цей стандарт застосовують до фінансових активів, класифікованих як:
- а) дочірні підприємства згідно з визначенням в МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність”;
 - б) асоційовані підприємства згідно з визначенням МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства”;
 - в) спільні підприємства згідно з визначенням МСФЗ 11 “Спільна діяльність”.

Для відображення в обліку зменшення корисності інших фінансових активів слід застосовувати положення МСБО 39.

- 5 Цей стандарт не поширюється на фінансові активи, що належать до сфери застосування МСФЗ 9, на інвестиційну нерухомість, яку оцінюють за справедливою вартістю відповідно до сфери застосування МСБО 40, та на біологічні активи, пов'язані з сільськогосподарською діяльністю, які оцінюють за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж відповідно до сфери застосування МСБО 41. Однак цей стандарт слід застосовувати до активів, які відображаються в обліку за переоціненою вартістю (тобто справедливою вартістю на дату переоцінки за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та подальших накопичених збитків унаслідок зменшення корисності) відповідно до інших МСФЗ, таких як модель обліку за переоціненою вартістю, що наведена в МСБО 16 "*Основні засоби*" та МСБО 38 "*Нематеріальні активи*". Єдина відмінність між справедливою вартістю активу та його справедливою вартістю за вирахуванням витрат на вибуття є прямі додаткові витрати на вибуття цього активу.
- а) якщо витрати на вибуття настільки незначні, що їх не беруть до уваги, то сума очікуваного відшкодування переоціненого активу обов'язково є близькою до переоціненої суми або більшою від неї. У цьому випадку після застосування вимог до переоцінки малоімовірно, що корисність переоціненого активу зменшилася, а тому немає потреби оцінювати суму очікуваного відшкодування;
- б) [вилучено]
- в) якщо витрати на вибуття значні і їх беруть до уваги, то справедлива вартість за вирахуванням витрат на вибуття переоціненого активу обов'язково є меншою від його справедливої вартості. Отже, корисність переоціненого активу зменшуватиметься, якщо його вартість при використанні є меншою, ніж його переоцінена сума. У цьому випадку після застосування вимог до переоцінки суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт для визначення можливості зменшення корисності активу.

Визначення

- 6 Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

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

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

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

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

Сума, що амортизується, – це собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Амортизація – систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисного використання¹.

Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана від продажу активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13 "*Оцінка справедливої вартості*").

Збиток від зменшення корисності – сума, на яку балансова вартість активу або одиниці, що

генерує грошові кошти, перевищує суму його/її очікуваного відшкодування.

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

Строк корисного використання – це:

- а) період, протягом якого очікується, що актив буде використовуватися суб'єктом господарювання, або
- б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від використання активу.

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

Ідентифікація активу, корисність якого може зменшитися

- 7 У пунктах 8–17 зазначено, коли слід визначати суму очікуваного відшкодування. У цих вимогах використано термін “актив”, але вони однаковою мірою поширюються як на окремий актив, так і на одиницю, що генерує грошові кошти. Подальший виклад цього Стандарту структурований таким чином:
- а) пункти 18-57 визначають вимоги до оцінки суми очікуваного відшкодування. У цих вимогах використано термін “актив”, але вони однаковою мірою поширюються і на окремий актив, і на одиницю, що генерує грошові кошти;
 - б) пункти 58-108 визначають вимоги до визнання та оцінки збитків від зменшення корисності. Визнання та оцінка збитків від зменшення корисності за окремим активом, який не являє собою гудвіл, розглядаються в пунктах 58-64. Пункти 65-108 висвітлюють вимоги щодо визнання та оцінки збитків від зменшення корисності для одиниць, що генерують грошові кошти, і для гудвілу;
 - в) пункти 109-116 визначають вимоги щодо сторнування збитків від зменшення корисності, визнаних у попередніх періодах за активом або за одиницею, що генерує грошові кошти. У цих вимогах теж використано термін “актив”, але вони однаковою мірою поширюються і на окремий актив, і на одиницю, що генерує грошові кошти. Додаткові вимоги щодо окремого активу визначені в пунктах 117-121, щодо одиниці, що генерує грошові кошти – у пунктах 122 та 123, а для гудвілу – в пунктах 124 і 125;
 - г) пункти 126-133 визначають інформацію, що її треба розкривати, яка стосується збитків від зменшення корисності, їх сторнування для активів і для одиниць, які генерують грошові кошти. Пункти 134-137 визначають додаткові вимоги щодо розкриття інформації для одиниць, які генерують грошові кошти і на які (здля перевірки збитку від зменшення корисності) був розподілений гудвіл або нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання для цілей перевірки на зменшення корисності.
- 8 Корисність активу зменшується, коли балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування. У пунктах 12-14 наведено деякі ознаки можливості збитку від зменшення корисності. За наявності якоїсь із цих ознак суб'єкт господарювання повинен оцінити суми очікуваного відшкодування. За винятком вимог пункту 10, цей Стандарт не вимагає від суб'єкта господарювання формальної оцінки суми очікуваного відшкодування, якщо ознак потенційного збитку від зменшення корисності немає.
- 9 **В кінці кожного звітного періоду суб'єктові господарювання слід оцінювати, чи є якась ознака того, що корисність активу може зменшитися. Якщо хоча б одна з таких ознак існує, суб'єктові господарювання слід оцінити суму очікуваного відшкодування такого активу.**
- 10 **Незалежно від наявності ознак того, що корисність активу може зменшитися, суб'єктові господарювання також слід:**

¹ У разі нематеріального активу термін «амортизація» зазвичай використовується замість терміну «амортизація нематеріальних активів». Ці два терміни мають однакове значення.

- а) щорічно перевіряти зменшення корисності нематеріального активу з невизначеним строком корисного використання або нематеріального активу, ще не придатного для використання, порівнюючи його балансову вартість із сумою його очікуваного відшкодування. Таку перевірку зменшення корисності можна здійснювати будь-коли протягом річного періоду за умови, що вона щорічно проводитиметься в той самий час. Перевірка зменшення корисності різних нематеріальних активів може здійснюватися в різний час. Однак, якщо нематеріальний актив був первісно визнаний протягом поточного річного періоду, то перевірку такого нематеріального активу на зменшення його корисності слід здійснити до завершення поточного річного періоду;
- б) щорічно перевіряти зменшення корисності гудвілу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу, відповідно до положень, наведених у пунктах 80-99.
- 11 Здатність нематеріального активу генерувати достатні майбутні економічні вигоди для відшкодування його балансової вартості, як правило, більш невизначена для того нематеріального активу, який ще не придатний до використання, аніж для того, який уже став придатним для використання. Тому цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання перевіряти щонайменше щорічно зменшення корисності балансової вартості нематеріального активу, який ще не придатний до використання.
- 12 Оцінюючи наявність ознак того, що корисність активу може зменшитися, суб'єкт господарювання має брати до уваги як мінімум такі показники:

Зовнішні джерела інформації:

- а) є видимі ознаки того, що вартість активу зменшилася протягом періоду значно більше, ніж можна було очікувати, внаслідок плину часу або звичайного використання;
- б) протягом періоду відбулися зміни зі значним негативним впливом на суб'єкт господарювання або вони відбудуться найближчим часом у технологічному, ринковому, економічному або правовому оточенні, в якому діє суб'єкт господарювання, чи на ринку, для якого призначений актив;
- в) ринкові ставки відсотка або інші ринкові ставки доходу від інвестицій збільшилися протягом періоду, і це збільшення, ймовірно, вплине на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості активу при використанні, і суттєво зменшить суму очікуваного відшкодування активу;
- г) балансова вартість чистих активів суб'єкта господарювання, що звітує, є більшою, ніж його ринкова капіталізація.

Внутрішні джерела інформації:

- г) є свідчення застарілості або фізичного пошкодження активу;
- д) протягом періоду відбулися суттєві зміни, які негативно вплинуть на суб'єкт господарювання, або очікується, що вони відбудуться у близькому майбутньому та змінять інтенсивність або спосіб нинішнього чи запланованого використання активу. Ці зміни включають плани припинити використання активу, припинити або реструктурувати господарську одиницю, до якої належить цей актив, продати його раніше від попередньо очікуваної дати і повторно оцінити строк корисного використання цього активу, цього разу як визначений²;
- е) наявні свідчення з даних внутрішньої звітності, які вказують, що економічна ефективність актив є або буде гіршою, ніж очікувана.

Дивіденди, отримані від дочірнього, спільно контрольованого або від асоційованого підприємства

- е) для інвестицій у дочірнє, спільно контрольоване або в асоційоване підприємство інвестор визнає дивіденди від своєї інвестиції і наявні свідчення того, що:
- (і) балансова вартість інвестиції в окремій фінансовій звітності перевищує суми балансової

вартості чистих активів об'єкта інвестування, включаючи пов'язаний з ними гудвіл, в консолідованій фінансовій звітності; або

- (ii) розмір дивідендів перевищує суму загального сукупного доходу, спільного або асоційованого підприємства, отриманого у періоді, за який оголошується виплата дивідендів.**

- 13 Перелік у пункті 12 не є вичерпним. Суб'єкт господарювання може ідентифікувати інші ознаки того, що корисність активу може зменшитися; тоді теж треба, щоб суб'єкт господарювання визначав суму очікуваного відшкодування активу або, якщо йдеться про гудвіл, перевіряв зменшення корисності відповідно до пунктів 80-99.
- 14 Свідчення з даних внутрішньої звітності, які вказують, що корисність активу може зменшитися, включають наявність:
- грошових потоків для придбання активу або подальших потреб у грошових коштах для його експлуатації чи технічного обслуговування, що є значно більшими, ніж спочатку передбачалось у бюджеті;
 - фактичних чистих грошових потоків або операційного прибутку чи збитку від активу, що є значно меншими, ніж передбачено в бюджеті;
 - значного зменшення закладених у бюджет чистих майбутніх грошових потоків чи операційного прибутку або значного збільшення визначеного в бюджеті збитку від активу; або
 - операційних збитків або чистого вибуття грошових коштів для активу, коли суми поточного періоду розглядаються разом з сумами, передбаченими у бюджеті на майбутнє.
- 15 Як зазначено в пункті 10, цей Стандарт вимагає щонайменше щорічно перевіряти зменшення корисності нематеріального активу з невизначеним строком корисного використання, нематеріального активу, ще не придатного для використання, і гудвілу. Крім випадків, на які поширюються вимоги, визначені в пункті 10, концепція суттєвості застосовується при визначенні того, чи слід оцінювати суму очікуваного відшкодування активу. Наприклад, якщо попередні обчислення показують, що сума очікуваного відшкодування активу значно більша за його балансову вартість, то суб'єктові господарювання не треба переоцінювати суму очікуваного відшкодування активу, якщо не відбулися ніякі події, які б ліквідували цю різницю. Подібно до цього, попередній аналіз може показати, що сума очікуваного відшкодування активу не є чутливою до однієї або кількох ознак, наведених у пункті 12.
- 16 Приклад до пункту 15: якщо ринкова ставка відсотка або інші ринкові ставки доходності від інвестицій збільшилися протягом періоду, від суб'єкта господарювання не вимагається офіційно попередньо оцінювати суму очікуваного відшкодування активу в тих випадках, якщо:
- малоймовірно, що на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості активу при використанні, впливатиме збільшення цих ринкових ставок. Наприклад, збільшення короткострокових ставок відсотка може суттєво не впливати на ставку дисконту, застосовану до активу, в якого залишається тривалий строк корисного використання;
 - імовірно, що на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості активу при використанні, впливатиме збільшення цих ринкових ставок, але попередній аналіз чутливості суми очікуваного відшкодування показує, що:
 - малоймовірно, що відбудеться суттєве зменшення суми очікуваного відшкодування, оскільки збільшення майбутніх грошових потоків також є ймовірним (наприклад, у деяких випадках суб'єкт господарювання може продемонструвати, що він коригує прибутки для компенсації будь-якого збільшення ринкових ставок); або
 - малоймовірно, що зменшення суми очікуваного відшкодування спричинить суттєвий збиток від зменшення корисності.

² Як тільки актив відповідає визначенню активу, утримуваного для продажу (або ж його включено до групи, яка призначена для ліквідації і класифікована як така, що утримується для продажу), на нього вже не поширюється сфера застосування цього Стандарту; натомість його слід відобразити в обліку відповідно до МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність".

- 17 Якщо є ознаки того, що корисність активу може зменшитися, це може свідчити про необхідність перегляду і коригування строку корисного використання, що залишається, методу амортизації або ліквідаційної вартості активу згідно зі Стандартом, який застосовується для обліку активу, навіть якщо збиток від зменшення корисності не визнається для активу.

Оцінка суми очікуваного відшкодування

- 18 Стандарт визначає суму очікуваного відшкодування як більшу з двох оцінок: справедлива вартість за мінусом витрат на вибуття активу (чи одиниці, що генерує грошові кошти) та його (її) вартість при використанні. У пунктах 19–57 визначено вимоги до оцінки суми очікуваного відшкодування. У цих вимогах застосовано термін “актив”, але вони однаковою мірою поширюються і на окремий актив, і на одиницю, що генерує грошові кошти.
- 19 Не завжди є потреба визначати і балансову вартість активу за вирахуванням витрат на вибуття, і його вартість при використанні. Якщо будь-яка з цих двох сум перевищує балансову вартість активу, корисність активу не зменшується і немає необхідності попередньо оцінювати другу суму.
- 20 Справедливу вартість активу за вирахуванням витрат на його вибуття зазвичай можна оцінити, навіть якщо на активному ринку немає цін котирування на ідентичний актив. Проте іноді буде неможливо попередньо оцінити справедливу вартість активу за вирахуванням витрат на вибуття через відсутність основи для достовірної оцінки ціни, за якою відбувалася б звичайна операція продажу активу між учасниками ринку на дату оцінки за поточних ринкових умов. У такому разі за суму очікуваного відшкодування активу можна вважати суму його вартості при використанні.
- 21 Якщо немає підстави вважати, що вартість активу при використанні суттєво перевищує його справедливу вартість за вирахуванням витрат на вибуття, то останню можна використовувати як суму очікуваного відшкодування активу. Це часто буває, коли актив утримується для вибуття, тому що вартість при використанні активу, утримуваного для продажу, складатиметься здебільшого з чистих надходжень від реалізації, оскільки ймовірно, що майбутні грошові потоки від безперервного використання цього активу до його вибуття будуть настільки малими, що їх не братимуть до уваги.
- 22 Суму очікуваного відшкодування визначають для окремого активу, якщо цей актив генерує надходження грошових коштів і ці кошти здебільшого не залежать від інших активів або груп активів. Якщо це так, суму очікуваного відшкодування визначають для одиниці, що генерує грошові кошти і до якої належить актив (див. пункти 65-103), крім випадків коли:
- справедлива вартість активу за вирахуванням витрат на вибуття перевищує його балансову вартість; або
 - вартість активу при використанні можна оцінити як близьку до справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття і справедливу вартість за вирахуванням витрат на вибуття можна оцінити.
- 23 Інколи середні величини та скорочені розрахунки можуть дати достовірне наближення до детальних обчислень для визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття чи вартості при використанні, приклад яких наведено в цьому Стандарті.

Оцінка суми очікуваного відшкодування нематеріального активу, строк корисного використання якого не визначений

- 24 Пункт 10 вимагає щорічно перевіряти зменшення корисності нематеріального активу, строк корисного використання якого не визначений, порівнюючи його балансову вартість із сумою очікуваного відшкодування незалежно від наявності ознак можливого зменшення його корисності. Однак у поточному періоді для перевірки зменшення корисності такого активу можна використовувати останнє деталізоване обчислення суми очікуваного відшкодування, зроблене в попередньому періоді, за умови дотримання визначених критеріїв, а саме:
- якщо нематеріальний актив не генерує надходження грошових коштів у результаті безперервного використання, які переважно не залежать від надходжень, отриманих від інших активів чи груп

активів, а отже, підлягають перевірці зменшення корисності в складі одиниць, що генерують грошові кошти, до яких вони належать, при цьому, активи і зобов'язання, які складають цю одиницю, суттєво не змінилися з часу останнього обчислення суми очікуваного відшкодування;

- б) результатом останнього обчислення суми очікуваного відшкодування є сума, яка значно перевищує балансову вартість активу;
- в) аналіз подій, які відбулися, та обставин, що змінилися з часу останнього обчислення суми очікуваного відшкодування, демонструє малу ймовірність того, що поточне визначення суми очікуваного відшкодування буде менше від балансової вартості цього активу.

Справедлива вартість за вирахування витрат на вибуття

25–27 [Вилучено]

- 28 Витрати на вибуття, відмінні від тих, що уже визнані як зобов'язання, вираховуються при оцінці справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття. Прикладами таких витрат є витрати на юридичні послуги, на гербовий збір і подібні податки на операцію, витрати на переміщення активу, а також прямі додаткові витрати на доведення активу до стану, прийняттого для продажу. При цьому, витрати при звільненні персоналу (визначені у МСБО 19) та витрати, пов'язані зі скороченням або реорганізацією діяльності після ліквідації активу, не є прямими додатковими витратами на вибуття активу.
- 29 Іноді продаж активу може вимагати, щоб покупець прийняв на себе зобов'язання, і є лише єдина справедлива вартість за вирахуванням витрат на вибуття для цього активу і зобов'язання. У пункті 78 роз'яснено, як слід розглядати такі випадки.

Вартість при використанні

- 30 **В обчисленні вартості активу при використанні слід відображати такі елементи:**
 - а) оцінку майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від цього активу;
 - б) очікування щодо можливих відхилень у сумі чи в часі цих майбутніх грошових потоків; в) вартість грошей у часі, відображену у вигляді поточної ринкової безризикової ставки відсотка;
 - г) ціну за прийняття ризику, притаманного цьому активу;
 - г) інші фактори, зокрема неліквідність, яку учасники ринку відображали б у визначенні вартості майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від цього активу.
- 31 Оцінка вартості активу при використанні передбачає такі кроки:
 - а) оцінку майбутніх надходжень і вибуття грошових коштів, що їх мають отримати відбезперервного використання активу та його остаточної ліквідації;
 - б) застосування відповідної ставки дисконту до цих майбутніх грошових потоків.
- 32 Елементи, визначені у пункті 30 б), г) та г) можуть відображатися як коригування майбутніх грошових потоків або ж як коригування ставки дисконту. Незалежно від підходу, який суб'єкт господарювання обирає для відображення очікувань щодо можливих відхилень у сумі або в часі майбутніх грошових потоків, результат має відображати очікувану теперішню вартість майбутніх грошових потоків, тобто він відображатиме середньозважений показник за всіма можливими результатами. Додаток А надає додаткове керівництво з використання підходу до оцінки вартості активу при використанні, який базується на теперішній вартості.

Основа для попередніх оцінок майбутніх грошових потоків

- 33 **Оцінюючи вартість при використанні, суб'єкт господарювання повинен:**

- а) базувати прогнозні оцінки грошових потоків на обґрунтованих та прийнятних припущеннях, які відображають найкращу попередню оцінку управлінським персоналом комплексу економічних умов, що існуватимуть протягом решти строку корисного використання активу. Більшого значення слід надавати зовнішнім свідченням;
- б) базувати прогнозні оцінки грошових потоків на останніх фінансових бюджетах / прогнозах, затверджених управлінським персоналом (але не включати до них будь-які майбутні надходження або вибуття грошових коштів, які очікуються в результаті майбутньої реструктуризації або підвищення результатів діяльності активу, визначені згідно з оцінками). Перспективні оцінки, основані на цих бюджетах / прогнозах, мають охоплювати період максимум у п'ять років, якщо триваліший період не виправданий;
- в) робити прогнозні оцінки грошових потоків, які виходять за межі періоду, охопленого найостаннішими бюджетами / прогнозами, екстраполюючи перспективні оцінки, основані на бюджетах / прогнозах, і застосовуючи постійний або зменшуваний темп зростання на наступні роки, якщо збільшуваний темп не виправданий. Цей темп зростання має не перевищувати довгостроковий середній темп зростання щодо видів продукції, галузей або країни (чи країн), у якій діє суб'єкт господарювання, або щодо ринку, на якому використовується актив, якщо вищий темп не виправданий.
- 34 Управлінський персонал оцінює прийнятність тих припущень, на яких ґрунтуються його поточні оцінки прогнозних грошових потоків, виявляючи причини, які призвели до розбіжності між минулими прогнозами грошових потоків і їх фактичними показниками. Управлінський персонал має забезпечити відповідність припущень, на яких ґрунтуються поточні прогнози грошових потоків, фактичним показникам минулих періодів і належне врахування подальших подій чи обставин, яких не було на момент генерування цих фактичних грошових потоків.
- 35 Докладних, точних та достовірних фінансових бюджетів / прогнозів майбутніх грошових потоків на періоди понад 5 років загалом немає. Тому попередні оцінки управлінським персоналом майбутніх грошових потоків ґрунтуються на останніх бюджетах / прогнозах максимум на п'ять років. Управлінський персонал може застосовувати перспективні оцінки грошових потоків, основані на фінансових бюджетах / прогнозах на період понад п'ять років, якщо управлінський персонал упевнений, що таке перспективне оцінювання достовірне і воно може показати свою спроможність, основу на минулому досвіді, точно прогнозувати грошові потоки на такий тривалий період.
- 36 Прогнозні оцінки грошових потоків до кінця строку корисного використання активу визначають екстраполяцією перспективних оцінок грошових потоків, основаних на фінансових бюджетах / прогнозах, із застосуванням темпу зростання на подальші роки. Цей темп є постійним або зменшуваним, якщо збільшення темпу не відповідає об'єктивній інформації про структуру протягом життєвого циклу продукту або галузі. Якщо це прийнятно, темп зростання дорівнює нулю або є негативним.
- 37 У тих випадках, коли умови є дуже сприятливими, ймовірно, що на ринку з'являться конкуренти, які обмежать зростання. Отже, суб'єктам господарювання буде важко перевищити середній історичний темп зростання протягом тривалого періоду (наприклад, двадцять років) для видів продукції, галузей або країни чи країн, у яких діє суб'єкт господарювання, або ринку, на якому використовується цей актив.
- 38 Застосовуючи інформацію з фінансових бюджетів / прогнозів, суб'єкт господарювання розглядає, чи відображає ця інформація обґрунтовані та прийнятні припущення та найкращу оцінку управлінським персоналом комплексу економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисного використання активу, що залишається.

Структура попередніх оцінок майбутніх грошових потоків

- 39 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), що їх отримують або сплатять за ліквідацію активу наприкінці строку його корисного використання.**
- 40 Попередні оцінки майбутніх грошових потоків та ставка дисконту відображають послідовні припущення про зростання цін унаслідок загальної інфляції. Отже, якщо ставка дисконту включає вплив зростання цін унаслідок загальної інфляції, майбутні грошові потоки попередньо оцінюються у номінальному вираженні. Якщо ставка дисконту не включає вплив зростання цін унаслідок загальної інфляції, майбутні грошові потоки попередньо оцінюються у реальному вираженні (але включають майбутнє конкретне збільшення або зменшення ціни).
- 41 Прогнозні оцінки вибуття грошових коштів включають витрати на поточне обслуговування активу і майбутні накладні витрати, які можна прямо віднести до використання активу або розподілити на нього на обґрунтованій та послідовній основі.
- 42 Якщо балансова вартість активу ще не включає всі вибуття грошових коштів, які відбуватимуться до того, як актив буде придатний для використання або продажу, оцінка майбутнього вибуття грошових коштів включає оцінку будь-якого подальшого вибуття грошових коштів, яке, за очікуванням, виникне до того, як актив буде придатний для використання або продажу. Прикладом може бути незавершене будівництво чи незавершені розробки.
- 43 Щоб уникнути подвійного врахування, попередні оцінки майбутніх грошових потоків не включають:
- надходження грошових коштів від активів, які генерують надходження грошових коштів і не залежать від активу, вартість якого переглядається (наприклад, фінансові активи, такі як дебіторська заборгованість);
 - вибуття грошових коштів, пов'язане із заборгованостями, які вже визнані як зобов'язання (наприклад, кредиторська заборгованість, пенсії чи забезпечення).
- 44 **Майбутні грошові потоки слід попередньо оцінювати для активу в його поточному стані. До попередніх оцінок майбутніх грошових потоків не слід включати попередньо оцінені майбутні надходження або вибуття грошових коштів, які, за очікуванням, виникнуть у результаті:**
- майбутньої реструктуризації, щодо якої суб'єкт господарювання ще не прийняв зобов'язання, або**
 - вдосконалення або підвищення результатів використання активу.**
- 45 Оскільки майбутні грошові потоки попередньо оцінюються для активу в його поточному стані, вартість при використанні не відображає:
- майбутні вибуття грошових коштів чи пов'язані з ними заощадження витрат (наприклад, зменшення витрат на персонал), а також виплати, які, за очікуванням, виникнуть від майбутньої реструктуризації, щодо якої суб'єкт господарювання ще не прийняв зобов'язання, або
 - майбутнє вибуття грошових коштів, яке поліпшить або збільшить результати використання активу чи поліпшить або збільшить надходження грошових коштів, які очікують отримати в результаті таких витрат.
- 46 Реструктуризація – це програма, яку планує та контролює управлінський персонал і яка суттєво змінює обсяг діяльності суб'єкта господарювання або спосіб здійснення такої діяльності. МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи” містить керівництво, яке роз'яснює, коли суб'єкт господарювання вважається таким, що прийняв зобов'язання щодо реструктуризації.
- 47 Коли суб'єкт господарювання прийняв зобов'язання щодо реструктуризації, ймовірно, що така реструктуризація вплине на деякі активи. Якщо суб'єкт господарювання прийняв рішення про реструктуризацію:
- його оцінки майбутнього надходження і вибуття грошових коштів при визначенні вартості при використанні відображають заощадження витрат та інші вигоди від реструктуризації (основані на останніх фінансових бюджетах / прогнозах, затверджених управлінським персоналом);
 - його оцінки майбутнього вибуття грошових коштів на реструктуризацію включаються до

забезпечення з реструктуризації згідно з МСБО 37.

Ілюстративний приклад 5 демонструє вплив майбутньої реструктуризації на обчислення вартості при використанні.

- 48 Доки в суб'єкта господарювання виникають видатки грошових коштів, які поліпшують або збільшують результати використання активу, оцінки майбутніх грошових потоків не включають попередньо оціненого майбутнього надходження грошових коштів, яке, за очікуванням, виникне від цих видатків грошових коштів (див. ілюстративний приклад 6).
- 49 Оцінки майбутніх грошових потоків включають майбутнє вибуття грошових коштів, необхідне для збереження певного рівня економічних вигід, які очікують отримати від активу в його поточному стані. Якщо до складу одиниці, що генерує грошові кошти, входять активи з різним (визначеним згідно з оцінками) строком корисного використання і кожен з них є суттєвим для безперервної діяльності цієї одиниці, то в цілях оцінки майбутніх грошових потоків, пов'язаних з цією одиницею, заміна таких активів активами з меншим строком корисного використання розглядається як поточне обслуговування цієї одиниці. Подібним чином, якщо до складу окремого активу входить низка компонентів з різними строками корисного використання, то в цілях оцінки майбутніх грошових потоків, генерованих таким активом, заміна цих компонентів на компоненти з меншим строком корисного використання розглядається як поточне обслуговування цього активу.
- 50 До оцінок майбутніх грошових потоків не слід включати:**
- а) надходження або вибуття грошових коштів від фінансової діяльності;**
 - б) отриманий або сплачений податок на прибуток.**
- 51 Очікувані майбутні грошові потоки відображають припущення, які відповідають способу визначення ставки дисконту. Інакше вплив деяких припущень обчислюватиметься двічі або ігноруватиметься. Оскільки вартість грошей у часі враховують дисконтуванням попередньо оцінених майбутніх грошових потоків, ці грошові потоки не включають надходження або вибуття грошових коштів від фінансової діяльності. Аналогічно до цього, оскільки ставку дисконту визначають на основі "до оподаткування", майбутні грошові потоки також визначають на основі "до оподаткування".
- 52 Оцінкою чистих грошових потоків, що їх отримають (або сплатять) при вибутті активу наприкінці строку його корисного використання, має бути сума, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від продажу активу в операції між зацікавленими, обізнаними та незалежними сторонами після врахування оцінених витрат на вибуття.**
- 53 Оцінка чистих грошових потоків, що їх отримають (або сплатять) при вибутті активу наприкінці строку його корисного використання, визначається подібно до чистої ціни продажу активу, за винятком того, що, оцінюючи ці чисті грошові потоки:
- а) суб'єкт господарювання застосовує ціни, які на дату оцінювання переважають на подібні активи, строк корисного використання яких закінчився і які функціонували в умовах, подібних до тих, у яких використовуватиметься цей актив;
 - б) суб'єкт господарювання коригує ці ціни як на вплив майбутнього збільшення цін унаслідок загальної інфляції, так і на вплив конкретного майбутнього збільшення (зменшення) цін. Проте, якщо попередні оцінки майбутніх грошових потоків від безперервного використання активу та ставка дисконту не включають вплив загальної інфляції, цей вплив не слід включати до оцінки чистих грошових потоків від вибуття.
- 53А Справедлива вартість відрізняється від вартості у використанні. Справедлива вартість відображає припущення, якими користувалися б учасники ринку, встановлюючи ціну активу. Вартість у використанні, навпаки, відображає вплив чинників, які можуть бути характерними для даного суб'єкта господарювання і незастосовними до суб'єктів господарювання загалом. Наприклад, справедлива вартість не відображає жодного з наведених далі чинників, якщо тільки вони не є властивими для учасників ринку взагалі:
- а) додаткова вартість, отримана внаслідок групування активів (наприклад, створення портфеля інвестиційної нерухомості у різних місцях розташування);

- б) синергія між активами, що оцінюються, та іншими активами;
- в) юридичні права або юридичні обмеження, характерні лише для нинішнього власника активу; та
- г) податкові вигоди або податкові навантаження, характерні для нинішнього власника активу.

Майбутні грошові потоки в іноземній валюті

- 54 Майбутні грошові потоки оцінюють у тій валюті, у якій вони генеруватимуться, а потім дисконтуватимуться із застосуванням ставки дисконту, прийнятної для цієї валюти. Суб'єкт господарювання переводить одержану теперішню вартість, застосовуючи курс "spot" на дату обчислення вартості при використанні.

Ставка дисконту

- 55 **Ставка (ставки) дисконту 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.**
- 56 Ставка, яка відображає поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризики, характерні для активу, – це ставка доходу, який вимагали б інвестори, якби вони обирали інвестицію, що генерує грошові потоки в сумах, часі та формі ризику, еквівалентних тим, які суб'єкт господарювання очікує отримати від активу. Цю ставку оцінюють за ставкою, що використовується при поточних ринкових операціях для подібних активів, або за середньозваженою вартістю капіталу суб'єкта господарювання, акції якого котируються на фондовій біржі та який має один актив (або портфель активів), подібний за експлуатаційним потенціалом та ризиками до розглядуваного активу. Однак ставка (ставки) дисконту, які використовуються для оцінки вартості активу при використанні, не повинні відображати ризики, за якими були скориговані попередні оцінки майбутніх грошових потоків. Інакше вплив деяких із цих припущень буде врахований двічі.
- 57 Якщо характерної для активу ставки немає у прямому вигляді на ринку, тоді суб'єкт господарювання застосовує заміники для оцінювання ставки дисконту. Додаток А містить додаткове керівництво щодо оцінки ставки дисконту за таких обставин.

Визнання та оцінка збитку від зменшення корисності

- 58 У пунктах 59-64 визначено вимоги до визнання та оцінки збитків від зменшення корисності для окремого, іншого, ніж гудвіл, активу. Визнання та оцінка збитків від зменшення корисності для одиниці, що генерує грошові кошти, і для гудвілу розглянуто в пунктах 65-108.
- 59 **Балансову вартість активу слід зменшувати до суми його очікуваного відшкодування, якщо і тільки якщо сума очікуваного відшкодування активу менша від його балансової вартості. Таке зменшення є збитком від зменшення корисності.**
- 60 **Збиток від зменшення корисності слід негайно визнавати в прибутках чи збитках, якщо актив не обліковують за переоціненою вартістю згідно з іншим стандартом (наприклад, відповідно до моделі переоцінки, наведеної в МСБО 16). Будь-який збиток від зменшення корисності переоціненого активу слід визнавати як зменшення резерву з переоцінки за цим іншим стандартом.**
- 61 Збиток від зменшення корисності непереоціненого активу визнається в прибутку чи збитку. Проте збиток від зменшення корисності переоціненого активу визнається в іншому сукупному доході, якщо збиток від зменшення корисності не перевищує суми, включеної до надлишку переоцінки (резерву переоцінки) того самого активу. Такий збиток від зменшення корисності переоціненого активу зменшує резерв переоцінки для такого активу.

- 62 Якщо сума оціненого збитку від зменшення корисності, більша від балансової вартості активу, з яким вона пов'язана, суб'єктові господарювання слід визнавати зобов'язання, якщо тільки якщо цього вимагає будь-який інший стандарт.
- 63 Після визнання збитку від зменшення корисності нарахування амортизації активу слід коригувати в майбутніх періодах для розподілу переглянутої балансової вартості активу за вирахуванням його ліквідаційної вартості (якщо вона є) на систематичній основі протягом строку корисного використання, що залишається.
- 64 Якщо визнано збиток від зменшення корисності, будь-які пов'язані з ним відстрочені податкові активи або зобов'язання визначають згідно з МСБО 12 шляхом порівняння переглянутої балансової вартості активу з його податковою базою (див. ілюстративний приклад 3).

Одиниці, які генерують грошові кошти, та гудвіл

- 65 У пунктах 66-108 і в Додатку В наведено вимоги до ідентифікації одиниці, що генерує грошові кошти і до якої належить актив, а також до визначення балансової вартості одиниць, які генерують грошові кошти, та гудвілу і до визнання збитків від зменшення їхньої корисності.

Ідентифікація одиниці, що генерує грошові кошти і до якої належить актив

- 66 Якщо є яка-небудь ознака того, що корисність активу може зменшитися, суму очікуваного відшкодування слід попередньо оцінювати для окремого активу. Якщо неможливо попередньо оцінити суму очікуваного відшкодування окремого активу, суб'єкт господарювання має визначити суму очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти і до якої належить актив (одиниця активу, що генерує грошові кошти).
- 67 Суму очікуваного відшкодування окремого активу неможливо визначити, якщо:
- вартість активу при використанні не можна попередньо оцінити як близьку до його справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття (наприклад, якщо майбутні грошові потоки від безперервного використання активу не можна попередньо оцінити як настільки малі, що їх можна не брати до уваги);
 - актив не генерує надходження грошових коштів, які здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів.
- У таких випадках вартість при використанні, а отже, суму очікуваного відшкодування можна визначити лише для одиниці активу, що генерує грошові кошти.

Приклад

Суб'єкт господарювання, який працює у вугледобувній галузі, володіє приватною залізницею для підтримки своєї вугледобувної діяльності. Приватну залізницю можна продати за вартістю брухту; вона не генерує надходження грошових коштів від безперервного використання, які здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів шахти.

Неможливо попередньо оцінити суму очікуваного відшкодування приватної залізниці, оскільки вартість при використанні приватної залізниці визначити не можна; до того ж, імовірно, що ця вартість відрізняється від вартості брухту. Отже, суб'єкт господарювання попередньо оцінює суму очікуваного відшкодування тієї одиниці, що генерує грошові кошти і до якої належить приватна залізниця, тобто шахти в цілому.

- 68 Як визначено в пункті 6, одиниця активу, що генерує грошові кошти, – це найменша група активів, до складу якої входить актив і що генерує надходження грошових коштів від безперервного використання, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.

Ідентифікація одиниці активу, що генерує грошові кошти, передбачає судження. Якщо не можна визначити суму очікуваного відшкодування окремого активу, суб'єкт господарювання ідентифікує найменшу сукупність активів, що генерує здебільшого незалежні надходження грошових коштів.

Приклад
<p>Автобусна компанія надає послуги за контрактом з муніципалітетом, що вимагає мінімальних послуг на кожному з п'яти окремих маршрутів. Активи, задіяні на кожному маршруті, та грошові потоки від кожного маршруту можна ідентифікувати окремо. Експлуатація одного з маршрутів здійснюється зі значним збитком.</p> <p><i>Оскільки суб'єкт господарювання не має права скоротити будь-який автобусний маршрут, то найнижчим рівнем надходжень грошових коштів від безперервного використання, який можна ідентифікувати і який здебільшого не залежить від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів, є грошові потоки, що їх генерують п'ять маршрутів разом. Одиницею, що генерує грошові кошти, для кожного маршруту є автобусна компанія в цілому.</i></p>

- 69 Надходження грошових коштів полягає в отриманні грошових коштів та їх еквівалентів від сторін поза межами суб'єкта господарювання. Визначаючи, чи не залежать надходження грошових коштів від активу (чи групи активів) від надходжень грошових коштів від інших активів (чи груп активів), суб'єкт господарювання бере до уваги різні чинники, зокрема те, як управлінський персонал керує операціями суб'єкта господарювання (наприклад, за асортиментом продукції, видами господарської діяльності, окремими місцями розташування, районами чи регіональними зонами або в інший спосіб) або як управлінський персонал ухвалює рішення про подальше використання активів чи операцій суб'єкта господарювання чи їх продаж. Ілюстративний приклад 1 є прикладом ідентифікації одиниці, що генерує грошові кошти.
- 70 **Якщо існує активний ринок для продукції, виробленої з активу або групи активів, цей актив або групу активів слід ідентифікувати як одиницю, що генерує грошові кошти, навіть якщо деяку частину або всю продукцію використовують внутрішньо. Якщо на надходження грошових коштів, генерованих будь-яким активом чи одиницею, що генерує грошові кошти, впливає внутрішнє трансфертне ціноутворення, то суб'єкт господарювання повинен використовувати найкращі попередні оцінки управлінського персоналу майбутньої ціни (цін), які можуть бути забезпечені в операції між незалежними й обізнаними сторонами для попередньої оцінки:**
- a) майбутніх надходжень грошових коштів, які використовуються для визначення вартості при використанні активу або одиниці, що генерує грошові кошти;
 - b) майбутнього вибуття грошових коштів, які використовуються для визначення вартості при використанні активу або одиниці, що генерує грошові кошти і перебуває під впливом внутрішнього трансфертного ціноутворення.
- 71 Навіть якщо частина або вся продукція, вироблена активом або групою активів, використовується іншими одиницями суб'єкта господарювання (наприклад, виробнича стадія процесу виробництва), цей актив або група активів становлять окрему одиницю, що генерує грошові кошти, якщо суб'єкт господарювання зможе продавати цю продукцію на активному ринку. Це зумовлено тим, що такий актив або група активів можуть генерувати надходження грошових коштів від безперервного використання, які здебільшого не залежатимуть від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів. Використовуючи інформацію, основу на фінансових бюджетах / прогнозах, пов'язаних з такою одиницею, що генерує грошові кошти, або будь-яким іншим активом, суб'єкт господарювання коригує цю інформацію, якщо внутрішні трансфертні ціни не відображають найкращу оцінку управлінським персоналом майбутніх ринкових цін, які можна отримати в операції між незалежними сторонами.
- 72 **Одиниці, що генерують грошові кошти, слід ідентифікувати послідовно від періоду до періоду для того самого активу або типів активів, доки зміна не буде виправданою.**
- 73 Якщо суб'єкт господарювання визначає, що актив належить до іншої, ніж у попередніх періодах, одиниці, що генерує грошові кошти, або що типи активів, об'єднаних в одиницю, що генерує грошові кошти,

змінилися, то пункт 130 вимагає розкривати певну інформацію про одиницю, що генерує грошові кошти, якщо збиток від зменшення корисності визнається або сторнується щодо цієї одиниці, що генерує грошові кошти.

Сума очікуваного відшкодування і балансова вартість одиниці, що генерує грошові кошти

- 74 Сума очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти, є більшою з двох: справедливої вартості одиниці, що генерує грошові кошти, за вирахуванням витрат на вибуття, та її вартості при використанні. Для визначення суми очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти, будь-яке посилання у пунктах 19-57 на “актив” слід читати як посилання на “одиницю, що генерує грошові кошти”.
- 75 **Балансову вартість одиниці, що генерує грошові кошти, слід визначати відповідно до визначення вартості очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти.**
- 76 Балансова вартість одиниці, що генерує грошові кошти:
- включає балансову вартість лише тих активів, які можна прямо розподілити на одиницю, що генерує грошові кошти (або віднести до неї на обґрунтованій та послідовній основі) і які генеруватимуть майбутні надходження грошових коштів, оцінені при визначенні вартості при використанні одиниці, що генерує грошові кошти;
 - не включає балансову вартість будь-якого визнаного зобов'язання, якщо суму очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти, можна визначити, не враховуючи це зобов'язання.

Це є результатом того, що справедливу вартість одиниці, що генерує грошові кошти, за вирахування витрат на її вибуття та вартість при використанні визначають з вирахуванням грошових потоків, пов'язаних з активами, які не є частиною одиниці, що генерує грошові кошти, та зобов'язань, уже визнаних у фінансовій звітності (див. пункти 28 і 43).

- 77 У тих випадках, коли активи об'єднують в групи для оцінки очікуваного відшкодування, важливо включати до складу одиниці, що генерує грошові кошти, усі активи, які генерують надходження відповідних грошових коштів або використовуються для цього. Інакше може здаватися, що одиниця, що генерує грошові кошти, повністю відшкодована, тоді як фактично виник збиток від зменшення корисності. У деяких випадках, хоча певні активи сприяють оціненим майбутнім грошовим потокам від одиниці, що генерує грошові кошти, їх не можна обґрунтовано та послідовно розподілити на одиницю, що генерує грошові кошти. Це може статися у випадку гудвілу або корпоративних активів, таких як активи головного офісу. У пунктах 80-103 роз'яснено, як слід перевіряти такі активи, на предмет зменшення корисності.
- 78 Може виникнути потреба розглянути певні визнані зобов'язання для визначення суми очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти. Це може статися, якщо вибуття одиниці, що генерує грошові кошти, змушує покупця взяти на себе зобов'язання. У цьому випадку справедлива вартість за вирахуванням витрат на вибуття (або попередньо оцінений рух грошових коштів від остаточної ліквідації) одиниці, що генерує грошові кошти, є ціною продажу суми цих активів і зобов'язання за вирахуванням витрат на вибуття. Для порівняння балансової вартості одиниці, що генерує грошові кошти, та суми її очікуваного відшкодування балансову вартість зобов'язання вираховують при визначенні як вартості при використанні одиниці, що генерує грошові кошти, так і її балансової вартості.

Приклад

Компанія експлуатує шахту в країні, за вимогами законодавства якої власник має відновлювати ділянку після завершення видобування корисних копалин. Витрати на відновлення включають заміну покривної породи, яку слід видалити до початку видобування корисних копалин. Забезпечення витрат на заміну покривної породи було визнане, як тільки покривну породу видалили. Забезпечена сума була визнана як частина вартості шахти й амортизується протягом строку корисної експлуатації шахти. Балансова вартість забезпечення під витрати на відновлення становить 500 ВО*, що дорівнює теперішній вартості витрат на відновлення.

Суб'єкт господарювання перевіряє зменшення корисності шахти. Для шахти одиниця, що генерує грошові кошти, – це шахта в цілому. Суб'єкт господарювання отримав різні пропозиції купити шахту за ціну, яка приблизно дорівнює 800 ВО. Ця ціна враховує і той факт, що покупець візьме на себе зобов'язання відновити покривну породу. Витрати на продаж шахти є настільки малими, що їх не беруть до уваги. Вартість при використанні шахти дорівнює приблизно 1200 ВО, за винятком витрат на відновлення. Балансова вартість шахти становить 1000 ВО.

Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж для одиниці, що генерує грошові кошти, дорівнює 800 ВО. Ця сума враховує і витрати на відновлення, які вже забезпечені. Внаслідок цього вартість при використанні одиниці, що генерує грошові кошти, визначають після врахування витрат на відновлення й оцінюють розміром 700 ВО (1200 ВО мінус 500 ВО). Балансова вартість одиниці, що генерує грошові кошти, становить 500 ВО, ця сума є балансовою вартістю шахти (1000 ВО) мінус балансова вартість забезпечення витрат на відновлення (500 ВО). Отже, сума очікуваного відшкодування цієї одиниці, що генерує грошові кошти, перевищує її балансову вартість.

**В цьому стандарті грошові суми деноміновані у "валютних одиницях (ВО)".*

- 79 З практичних причин суму очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти, іноді визначають після врахування активів, що не становлять частину одиниці, що генерує грошові кошти (наприклад, дебіторська заборгованість або інші фінансові активи), або зобов'язань, які вже визнані (наприклад, кредиторська заборгованість, пенсії та інші забезпечення). У таких випадках балансову вартість одиниці, що генерує грошові кошти, збільшують на балансову вартість таких активів і зменшують на балансову вартість цих зобов'язань.

Гудвіл

Розподіл гудвілу на одиниці, що генерують грошові кошти

- 80 Для перевірки зменшення корисності гудвіл, придбаний у результаті об'єднання бізнесу, слід розподіляти (від дати придбання) на кожен одиницю (одиниці), що генерує грошові кошти, або ж на групи одиниць, що генерують грошові кошти покупця, який, як очікується, отримає вигоди від синергії в результаті такого об'єднання бізнесу незалежно від того, чи відносяться до цих одиниць чи груп одиниць інші активи або зобов'язання придбаного суб'єкта господарювання. Кожна одиниця чи група одиниць, на яку розподіляється гудвіл вище зазначеним чином, повинна:
- представляти найнижчий рівень у складі суб'єкта господарювання, на якому в цілях внутрішнього управління здійснюється моніторинг гудвілу;
 - бути не більшою від операційного сегмента, як визначено у пункті 5 МСФЗ 8 "Операційні сегменти" до агрегації.
- 81 Гудвіл, що визнається при об'єднанні бізнесу, – це актив, який представляє майбутні економічні вигоди, які виникають в результаті придбання інших активів внаслідок об'єднання бізнесу, що не можуть бути окремо визначені або визнані. Гудвіл не генерує грошових потоків незалежно від інших активів або групи активів і часто забезпечує надходження грошових коштів від декількох одиниць, що генерують грошові кошти. Інколи гудвіл неможливо однозначно розподілити на окрему одиницю, що генерує грошові кошти, натомість він може бути віднесений лише до груп одиниць, що генерують грошові кошти. Унаслідок цього найнижчий рівень у складі суб'єкта господарювання, на якому в цілях внутрішнього управління здійснюється моніторинг гудвілу, інколи включає кілька одиниць, що генерують грошові кошти, до яких відноситься гудвіл, проте не може бути розподілений на них. Посилання в пунктах 83-99 та в Додатку В на одиницю, що генерує грошові кошти і на яку розподілений гудвіл, слід також читати і як посилання на групу одиниць, що генерують грошові кошти, на які розподіляється гудвіл.
- 82 У результаті застосування вимог пункту 80 перевірка зменшення корисності гудвілу здійснюється на рівні, що відображає спосіб, у який суб'єкт господарювання управляє своєю діяльністю, з якою, очевидно, пов'язаний гудвіл. Отже, потреби в розробці додаткових систем звітності, як правило, невиникає.
- 83 Одиниця, що генерує грошові кошти, на яку в цілях перевірки зменшення корисності був розподілений

гудвіл, може не збігатися з тим рівнем, на якому здійснюється розподіл гудвілу відповідно до МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів” для цілей оцінки прибутку чи збитку від курсових різниць. Наприклад, якщо МСБО 21 вимагає від суб’єкта господарювання розподіляти гудвіл до відносно низьких рівнів для цілей оцінки прибутку чи збитку від курсових різниць, то вимоги перевіряти зменшення корисності гудвілу на цьому ж рівні немає, якщо тільки суб’єкт господарювання не здійснює моніторинг гудвілу на цьому рівні в цілях внутрішнього управління.

84 Якщо неможливо завершити первісний розподіл гудвілу, придбаного в результаті об’єднання бізнесу, до завершення річного періоду, в якому відбувається це об’єднання бізнесу, то такий первісний розподіл гудвілу слід завершити до кінця першого річного періоду, який починається після дати придбання.

85 Відповідно до МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”, якщо первісний облік об’єднання бізнесу може бути визначений лише попередньо наприкінці періоду, в якому відбувається це об’єднання бізнесу, то покупець повинен:

- а) відображати в обліку таке об’єднання, використовуючи такі попередньо встановлені значення;
- б) визнавати будь-яке коригування цих попередньо встановлених значень у результаті завершення первісного обліку упродовж періоду оцінки, що не має перевищувати дванадцять місяців від дати придбання.

За таких обставин може бути неможливо завершити первісний розподіл гудвілу, визнаного в результаті об’єднання бізнесу, до кінця річного періоду, в якому відбулося це об’єднання. У таких випадках суб’єкт господарювання розкриває ту інформацію, якої вимагає пункт 133.

86 Якщо гудвіл був розподілений на одиницю, що генерує грошові кошти, а суб’єкт господарювання ліквідує діяльність в межах цієї одиниці, то гудвіл, пов’язаний з діяльністю, що ліквідується, має бути:

- а) включений до балансової вартості діяльності, що ліквідується, при визначенні прибутків чи збитку від її вибуття;
- б) оцінений на основі відносних показників діяльності, що ліквідується, і за тією часткою одиниці, що генерує грошові кошти, яка залишається, якщо тільки суб’єкт господарювання може продемонструвати, що інший метод краще відображає гудвіл, пов’язаний з діяльністю, що вибуває.

Приклад

Суб’єкт господарювання продає за 100 ВО в діяльність, яка була складовою одиниці, що генерує грошові кошти, на яку був розподілений гудвіл. Цей розподілений на зазначену одиницю гудвіл не може бути безпосередньо визначений або віднесений до групи активів на рівні, який є нижчим від рівня цієї одиниці. Це можна зробити лише умовно. Сума очікуваного відшкодування тієї частки одиниці, що генерує грошові кошти і яка залишається, становить 300 ВО.

Оскільки гудвіл, розподілений на одиницю, що генерує грошові кошти, може бути визначений лише умовно або може бути віднесений до групи активів лише на рівні, який є нижчим від рівня цієї одиниці, то оцінювання гудвілу, пов’язаного з діяльністю, яка ліквідується, здійснюється на основі відносних значень для діяльності, яка ліквідується, і для тієї частки одиниці, що зберігається. Таким чином, 25 відсотків гудвілу, розподіленого на одиницю, що генерує грошові кошти, включають до балансової вартості діяльності, що продається.

87 Якщо суб’єкт господарювання реорганізує свої звітну структуру в такий спосіб, який змінює склад однієї або кількох одиниць, що генерують грошові кошти, на які був розподілений гудвіл, тоді такий гудвіл підлягає перерозподілу за одиницями, до яких він відноситься. Такий перерозподіл слід здійснювати користуючись методом відносних значень, подібним до методу, що застосовується у разі продажу суб’єктом господарювання діяльності у межах одиниці, що генерує грошові кошти, якщо тільки суб’єкт господарювання не продемонструє, що інший метод краще відображає гудвіл, що відноситься до реорганізованих одиниць.

Приклад

Гудвіл попередньо був розподілений на одиницю А, що генерує грошові кошти. Цей гудвіл, розподілений на одиницю А, може бути визначений або ж пов'язаний з групою активів, які перебувають на нижчому рівні, ніж А, тільки умовно. Одиниця А буде розділена і включена до складу трьох інших одиниць, що генерують грошові кошти, а саме – Б, В і Г.

Оскільки гудвіл, розподілений на А, може бути визначений або пов'язаний з групою активів, що перебувають на нижчому, ніж А, рівні тільки умовно, то його перерозподіл на одиниці Б, В і Г здійснюється на основі відносних значень трьох відповідних частин А, до того, як ці частини інтегруються до Б, В і Г.

Перевірка одиниць, що генерують грошові кошти і містять гудвіл, на зменшення корисності

- 88 У випадках, коли гудвіл пов'язаний з одиницею, що генерує грошові кошти (як це зазначено в пункті 81), але не був розподілений на цю одиницю, то ця одиниця підлягає перевірці на предмет зменшення корисності кожного разу, коли з'являються ознаки можливого зменшення корисності такої одиниці. Така перевірка здійснюється шляхом порівняння суми балансової вартості цієї одиниці, без урахування гудвілу, з сумою її очікуваного відшкодування. Будь-який збиток від зменшення корисності слід визнавати згідно з вимогами пункту 104.
- 89 Якщо балансова вартість одиниці, що генерує грошові кошти і про яку йдеться у пункті 88, включає нематеріальний актив з невизначеним строком корисного використання або який ще не є придатним для використання, а перевірку його корисності можна здійснити лише в складі цієї одиниці, що генерує грошові кошти, то пункт 10 вимагає щорічно перевіряти зменшення корисності також і цієї одиниці.
- 90 Перевіряти зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти і на яку був розподілений гудвіл, слід щорічно, а також тоді, коли з'являється будь-яке свідчення можливого зменшення корисності такої одиниці. Перевіряти слід шляхом порівняння балансової вартості цієї одиниці, до якої включається гудвіл, з сумою її очікуваного відшкодування. Якщо сума очікуваного відшкодування одиниці перевищує її балансову вартість, то таку одиницю (і гудвіл, що належить до неї) слід розглядати як таку, корисність якої не зменшилася. А якщо балансова вартість цієї одиниці перевищує суму її очікуваного відшкодування, то суб'єкт господарювання повинен визнавати збитки від зменшення корисності відповідно до пункту 104.
- 91–95 [Вилучено]

Визначення часу проведення перевірок зменшення корисності

- 96 Річну перевірку зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти і на яку був розподілений гудвіл, можна здійснювати у будь-який час протягом річного звітного періоду за умови, що ця перевірка здійснюється в один і той самий час щороку. Перевірку зменшення корисності різних одиниць, що генерують грошові кошти, можна здійснювати в різні проміжки часу. Однак, якщо весь гудвіл або його певна частина, розподілена на одиницю, що генерує грошові кошти, були придбані в результаті об'єднання бізнесу протягом поточного річного періоду, то перевірку такої одиниці, що генерує грошові кошти, на зменшення її корисності слід здійснити до завершення поточного річного періоду.
- 97 Якщо перевірка корисності активів, які складають одиницю, що генерує грошові кошти і на яку був розподілений гудвіл, здійснюється одночасно з перевіркою одиниці, до складу якої входить цей гудвіл, то слід починати з перевірки зменшення корисності власне активів і тільки після цього перевіряти одиницю, що містить гудвіл. Подібним чином, якщо перевірка зменшення корисності одиниць, що генерують грошові кошти і являють собою групу таких одиниць, на які був розподілений гудвіл, проходить одночасно з перевіркою групи одиниць, що містять гудвіл, то спочатку слід перевірити зменшення корисності окремих одиниць і тільки після цього переходити

до перевірки зменшення корисності груп одиниць, що містять гудвіл.

- 98 У процесі перевірки зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти і на яку був розподілений гудвіл, може з'явитися свідчення щодо зменшення корисності активу, який входить до складу цієї одиниці, що містить гудвіл. В такому випадку, суб'єкт господарювання спочатку перевіряє зменшення корисності активу і визнає будь-яке зменшення корисності за цим активом і лише після цього перевіряє зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти і яка містить відповідний гудвіл. Подібним чином, може існувати свідчення щодо зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти і перебуває в складі групи одиниць, що містять гудвіл. У такому випадку суб'єкт господарювання спочатку перевіряє зменшення корисності цієї одиниці, що генерує грошові кошти, а потім перевіряє зменшення корисності групи одиниць, на яку розподілений відповідний гудвіл.
- 99 **Можна застосовувати останнє деталізоване обчислення попереднього періоду, яке визначає суму очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти і на яку був розподілений гудвіл, для перевірки збитків від зменшення корисності за цією одиницею в поточному періоді, якщо дотримано таких умов:**
- а) усі активи і зобов'язання, які належать до такої одиниці, суттєво не змінилися від часу останнього обчислення суми очікуваного відшкодування;
 - б) у результаті останнього обчислення суми очікуваного відшкодування було отримано суму, яка суттєво перевищує балансову вартість певної одиниці;
 - в) відповідно до аналізу подій, що відбулися, і обставин, що змінилися від часу останнього обчислення суми очікуваного відшкодування, ймовірність того, що поточна сума очікуваного відшкодування буде меншою, ніж балансова вартість одиниці, є віддаленою.

Корпоративні активи

- 100 Корпоративні активи включають активи групи або підрозділів, такі як будинок головного офісу або підрозділу підприємства, обладнання для електронної обробки даних або дослідницький центр. Структура суб'єкта господарювання визначає, чи відповідає актив визначенню корпоративних активів згідно з цим Стандартом для конкретної одиниці, що генерує грошові кошти. Основною характеристикою корпоративних активів є те, що вони не генерують надходження грошових коштів незалежно від інших активів або груп активів, а їхню балансову вартість не можна повністю віднести до одиниці, що генерує грошові кошти, яка розглядається.
- 101 Оскільки корпоративні активи не генерують окремі надходження грошових коштів, суму очікуваного відшкодування окремого корпоративного активу не можна визначити, окрім випадків, коли управлінський персонал вирішив ліквідувати такий актив. Тому, якщо є ознака можливого зменшення корисності корпоративного активу, то суму очікуваного відшкодування визначають для одиниці, що генерує грошові кошти, або групи таких одиниць, до яких належить корпоративний актив, і порівнюють її з балансовою вартістю цієї одиниці, що генерує грошові кошти, чи з балансовою вартістю групи одиниць, що генерують грошові кошти. Будь-який збиток від зменшення корисності визнають відповідно до пункту 104.
- 102 **Перевіряючи зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти, суб'єкт господарювання повинен визначати всі корпоративні активи, пов'язані з цією одиницею, що генерує грошові кошти. Якщо частка балансової вартості корпоративного активу:**
- а) може бути розподілена на обґрунтованій і послідовній основі на цю одиницю, то суб'єктові господарювання слід порівняти балансову вартість цієї одиниці, включаючи частку балансової вартості корпоративного активу, розподілену на цю одиницю, із сумою її очікуваного відшкодування. Будь-який збиток від зменшення корисності визнають відповідно до пункту 104;
 - б) не може бути розподілена на обґрунтованій і послідовній основі на цю одиницю, тоді суб'єктові господарювання слід:
 - і) порівняти балансову вартість цієї одиниці без урахування корпоративного активу із сумою її очікуваного відшкодування і визнати будь-який збиток від зменшення

корисності відповідно до пункту 104;

- ii) визначити найменшу групу одиниць, що генерують грошові кошти, яка включає одиницю, що генерує грошові кошти, що перевіряється, на яку можна розподілити частку балансової вартості корпоративного активу на обґрунтованій і послідовній основі; та
- iii) порівняти балансову вартість цієї групи одиниць, що генерують грошові кошти, включаючи частку балансової вартості корпоративного активу, розподілену на цю групу одиниць, із сумою очікуваного відшкодування цієї групи одиниць. Будь-який збиток від зменшення корисності визнають відповідно до пункту 104.

103 Ілюстративний приклад 8 демонструє застосування цих вимог до корпоративних активів.

Збиток від зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти

104 Збиток від зменшення корисності слід визнавати для одиниці, що генерує грошові кошти (для найменшої групи одиниць, що генерують грошові кошти, на яку був розподілений гудвіл або корпоративний актив), якщо і тільки якщо сума очікуваного відшкодування цієї одиниці (групи одиниць) менша від балансової вартості цієї одиниці (групи одиниць). Для зменшення балансової вартості активів одиниці збиток від зменшення корисності слід розподіляти у такій послідовності:

- а) спочатку зменшити балансову вартість будь-якого гудвілу, розподіленого на цю одиницю (групу одиниць), що генерує грошові кошти;
- б) потім на пропорційній основі розподілити на інші активи одиниці (групи одиниць), базуючись на балансовій вартості кожного активу, який входить до складу одиниці (групи одиниць).

Такі зменшення балансової вартості слід розглядати як збиток від зменшення корисності окремих активів та визнавати відповідно до пункту 60.

105 Розподіляючи збиток від зменшення корисності згідно з пунктом 104, суб'єктові господарювання не слід зменшувати балансову вартість активу нижче найбільшої з таких величин:

- а) його справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття (якщо її можна оцінити);
- б) вартості активу при використанні (якщо її можна визначити);
- в) нуля.

Суму збитку від зменшення корисності, яку в інших випадках розподіляли б на цей актив, слід розподіляти на пропорційній основі на інші активи одиниці (групи одиниць).

106 Якщо неможливо оцінити суму очікуваного відшкодування кожного окремого активу одиниці, що генерує грошові кошти, цей Стандарт вимагає умовного розподілення збитку від зменшення корисності між активами цієї одиниці (за винятком гудвілу), оскільки всі активи одиниці, що генерує грошові кошти, працюють разом.

107 Якщо суму очікуваного відшкодування окремого активу не можна визначити (див. пункт 67), тоді:

- а) збиток від зменшення корисності визнають для активу, якщо його балансова вартість перевищує більшу з двох оцінок: справедливу вартість за вирахуванням витрат на вибуття та результат процедур розподілу, наведених у пунктах 104 і 105; та
- б) збиток від зменшення корисності не визнають для активу, якщо корисність пов'язаної з ним одиниці, що генерує грошові кошти, не зменшилася. Цей підхід є доречним, навіть якщо справедлива вартість за вирахуванням витрат на вибуття активу менша, ніж його балансова вартість.

Приклад

Верстат зазнав фізичного пошкодження, але все ще працює, хоч і не так добре, як раніше. Справедлива вартість верстату за вирахуванням витрат на його вибуття менша від його балансової вартості. Верстат не генерує незалежних надходжень грошових коштів. Найменша

група активів, яка включає верстат, яку можна визначити і що генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів, – це виробнича лінія, до якої належить верстат. Сума очікуваного відшкодування виробничої лінії показує, що корисність виробничої лінії в цілому не зменшилася.

Припущення 1. Бюджети / прогнози, затверджені управлінським персоналом, не відображають його наміру замінити верстат.

Суму очікуваного відшкодування верстата не можна оцінити окремо, оскільки вартість верстата при використанні:

а) може відрізнятися від справедливої вартості верстата за вирахуванням витрат на його вибуття;

б) можна визначити лише для одиниці, що генерує грошові кошти і до якої належить верстат (виробнича лінія).

Корисність виробничої лінії не зменшилася. Отже, збиток від зменшення корисності не визнається для верстата. Однак суб'єкт господарювання може мати потребу переоцінити період амортизації або метод амортизації верстата. Можливо, потрібен коротший період амортизації або швидший метод амортизації для відображення очікуваного строку корисного використання верстата, що залишається, або моделі, за якою очікується споживання суб'єктом господарювання економічних вигід.

Припущення 2. Бюджети / прогнози, затверджені управлінським персоналом, відображають його намір замінити верстат і продати його найближчим часом. Грошові потоки від безперервного використання верстата до його ліквідації за оцінкою настільки малі, що їх не беруть до уваги.

Вартість верстата при використанні можна оцінити як таку, що наближається до справедливої вартості верстата за вирахуванням витрат на його продаж. Таким чином, суму очікуваного відшкодування верстата можна визначити, не враховуючи одиницю, що генерує грошові кошти і до якої належить цей верстат (виробничу лінію). Оскільки справедлива вартість верстата за вирахуванням витрат на його продаж менша, ніж його балансова вартість, то збиток від визнають для верстата.

- 108** Після застосування вимог пунктів 104 та 105 зобов'язання слід визнавати за будь-якою сумою збитку від зменшення корисності, що залишається, для одиниці, що генерує грошові кошти, якщо і тільки якщо цього вимагають інші МСФЗ.

Сторнування збитку від зменшення корисності

- 109** У пунктах 110-116 викладено вимоги до сторнування збитку від зменшення корисності, визнаного для активу або одиниці, що генерує грошові кошти, у попередні періоди. У цих вимогах застосовано термін “актив”, але він поширюється як на окремий актив, так і на одиницю, що генерує грошові кошти. Додаткові вимоги для окремого активу викладені в пунктах 117-121, для одиниці, що генерує грошові кошти, – у пунктах 122 і 123, та для гудвілу – в пунктах 124 та 125.
- 110** Суб'єктові господарювання слід визначити в кінці кожного звітного періоду, чи є свідчення того, що збиток від зменшення корисності, визнаного для іншого, ніж гудвіл, активу в попередніх періодах, вже відсутній або зменшився. Якщо така ознака є, суб'єкт господарювання має оцінити суму очікуваного відшкодування цього активу.
- 111** Оцінюючи наявність будь-якої ознаки того, що збиток від зменшення корисності, визнаний у попередні періоди для активу, іншого ніж гудвіл, більше не існує або зменшився, суб'єкт

господарювання повинен брати до уваги щонайменше такі ознаки:

Зовнішні джерела інформації

- а) є очевидні свідчення того, що вартість активу суттєво збільшилася протягом періоду;
- б) суттєві зміни зі сприятливим впливом на підприємство сталися протягом періоду (або незабаром стануться) у технологічному, ринковому, економічному або правовому оточенні, у якому діє суб'єкт господарювання, чи на ринку, для якого призначений актив;
- в) ринкові ставки відсотка або інші ринкові ставки доходу від інвестицій зменшилися протягом періоду, і ймовірно, що таке зменшення вплине на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості активу при використанні і суттєво збільшить суму очікуваного відшкодування такого активу.

Внутрішні джерела інформації

- г) значні зміни зі сприятливим впливом на суб'єкт господарювання сталися протягом періоду (або, як очікується, незабаром стануться) в інтенсивності чи способі теперішнього чи очікуваного використання активу. Ці зміни включають затрати, понесені протягом періоду, з метою вдосконалення або підвищення продуктивності чи реструктуризації діяльності, до якої належить актив.
- г) є свідчення, що можна отримати з внутрішньої звітності, яке вказує, що економічна ефективність активу є (або буде) кращою за очікувану.

- 112 Ознаки потенційного зменшення збитку від зменшення корисності в пункті 111 є переважно дзеркальним відображенням ознак потенційного збитку від зменшення корисності в пункті 12.
- 113 Якщо є ознаки того, що збитку від зменшення корисності, визнаного для іншого, ніж гудвіл, активу, вже немає або він зменшився, це може свідчити про необхідність перегляду та коригування методу амортизації, залишкової вартості активу або строку корисного використання, що залишився, відповідно до МСФЗ, що застосовується до активу, навіть якщо збиток від зменшення корисності не сторнують для цього активу.
- 114 Збиток від зменшення корисності, визнаний для активу, відмінного від гудвілу в попередніх періодах, слід сторнувати, якщо і тільки якщо змінилися попередні оцінки, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування активу з моменту визнання останнього збитку від зменшення корисності. Якщо це так, то балансову вартість активу слід збільшити до суми його очікуваного відшкодування, за винятком випадків, наведених у пункті 117. Таке збільшення є сторнуванням збитку від зменшення корисності.
- 115 Сторнування збитку від зменшення корисності відображає збільшення оціненого експлуатаційного потенціалу активу від використання або продажу, починаючи з дати, коли суб'єкт господарювання востаннє визнав збиток від зменшення корисності для цього активу. Пункт 130 вимагає, щоб суб'єкт господарювання визначав зміну в оцінках, що спричиняє збільшення оціненого експлуатаційного потенціалу. Приклади змін в оцінках включають:
- а) зміну основи суми очікуваного відшкодування (тобто чи основана сума очікуваного відшкодування базується на справедливій вартості за вирахуванням витрат на вибуття, чи ж на вартості при використанні);
 - б) зміну суми або визначення часу очікуваних майбутніх грошових потоків чи ставки дисконту, якщо сума очікуваного відшкодування базувалася на вартості при використанні, або
 - в) зміну оцінки компонентів справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття, якщо сума очікуваного відшкодування базувалася на справедливій вартості за вирахуванням витрат на вибуття.
- 116 Вартість активу при використанні може перевищити балансову вартість активу просто тому, що теперішня вартість майбутніх надходжень грошових коштів збільшується з їхнім наближенням. Проте

експлуатаційний потенціал активу не збільшився. Отже, збиток від зменшення корисності не сторнується тільки з причин плину часу (іноді це називають “закриттям позиції” дисконту), навіть якщо сума очікуваного відшкодування активу стає більшою його від балансової вартості.

Сторнування збитку від зменшення корисності для окремого активу

- 117 Збільшена балансова вартість іншого, ніж гудвіл, активу внаслідок сторнування збитку від зменшення корисності не повинна перевищувати балансову вартість (за вирахуванням амортизації), яку б визначили, якби збиток від зменшення корисності не визнали для активу в попередні роки.
- 118 Будь-яке збільшення балансової вартості іншого, ніж гудвіл, активу вище від тієї балансової вартості (за вирахуванням амортизації), яку б визначили, якби збиток від зменшення корисності не визнали для активу в попередні роки, є переоцінкою. Обліковуючи таку переоцінку, суб'єкт господарювання застосовує відповідний для цього активу МСФЗ.
- 119 Сторнування збитку від зменшення корисності для іншого, ніж гудвіл, активу слід негайно визнавати в прибутках чи збитках, якщо актив не відображають за переоціненою сумою згідно з іншим МСФЗ (наприклад, згідно з моделлю переоцінки у МСБО 16). Будь-яке сторнування збитку від зменшення корисності переоціненого активу слід розглядати як дооцінку згідно з циміншим МСФЗ.
- 120 Сторнування збитку від зменшення корисності переоціненого активу визнається в іншому сукупному доході і збільшує результат дооцінки для цього активу. Однак, якщо збиток від зменшення корисності того самого переоціненого активу раніше визнано як витрати у прибутку або збитку, сторнування такого збитку від зменшення корисності також визнається в прибутку або збитку тією ж мірою.
- 121 Після визнання сторнування збитку від зменшення корисності, амортизаційні відрахування щодо активу слід коригувати в подальших періодах для розподілу переглянутої вартості активу мінус його ліквідаційна вартість (якщо вона є) на систематичній основі протягом решти строку його корисного використання, що залишився.

Сторнування збитку від зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти

- 122 Сторнування збитку від зменшення корисності для одиниці, що генерує грошові кошти, слід розподіляти на активи цієї одиниці (за винятком гудвілу) на пропорційній основі відповідно до сум балансової вартості цих активів. Це збільшення балансової вартості активів одиниці слід розглядати як сторнування збитку від зменшення корисності за окремими активами і визнавати відповідно до пункту 119.
- 123 Розподіляючи сторнування збитку від зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти, відповідно до пункту 122, не слід збільшувати балансову вартість активу вище нижчої з таких величин:
- суми його очікуваного відшкодування (якщо її можна визначити); та
 - балансової вартості (за вирахуванням амортизації), яку б визначили, якби збиток від зменшення корисності не визнали для активу в попередніх періодах.

Суму сторнування збитку від зменшення корисності, яку інакше розподілили б на актив, слід розподіляти на пропорційній основі на інші активи одиниці, за винятком гудвілу.

Сторнування збитку від зменшення корисності для гудвілу

- 124 Збиток від зменшення корисності, визнаний для гудвілу, не слід сторнувати в наступному періоді.
- 125 МСБО 38 “Нематеріальні активи” забороняє визнавати внутрішньо генерований гудвіл. Імовірно, що будь-яке збільшення суми очікуваного відшкодування гудвілу в наступних періодах після періодів визнання збитку від зменшення корисності цього гудвілу, є збільшенням внутрішньо генерованого

гудвілу, а не сторнуванням збитку від зменшення корисності, визнаного щодо придбаного гудвілу.

Розкриття інформації

- 126 Для кожного класу активів суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію:
- а) суму збитків від зменшення корисності, визнаних у прибутку або збитках протягом періоду, а також статтю (статті) звіту про сукупний дохід, до яких включають ці збитки від зменшення корисності;
 - б) суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних у прибутку або збитках протягом періоду, а також статтю (статті) звіту про сукупний дохід, у яких ці збитки від зменшення корисності сторнуються;
 - в) суму збитків від зменшення корисності переоцінених активів, визнаних в іншому сукупному доході протягом періоду;
 - г) суму сторнувань збитків від зменшення корисності переоцінених активів, визнаних в іншому сукупному доході протягом періоду.
- 127 Клас активів – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання.
- 128 Інформацію, що її вимагає пункт 126, можна подавати разом з іншою інформацією про цей клас активів, яку розкривають. Наприклад, цю інформацію можна включити в узгодження балансової вартості основних засобів на початок і кінець періоду, як цього вимагає МСБО 16.
- 129 Суб'єктові господарювання, що складає звітність за сегментами відповідно до МСФЗ 8, слід розкривати таку інформацію щодо кожного сегмента, відображеного у звітності
- а) суму збитків від зменшення корисності, визнану в прибутку та збитках і в іншому сукупному доході протягом періоду;
 - б) суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнану в прибутку та збитках і в іншому сукупному доході протягом періоду.
- 130 Суб'єктові господарювання слід розкривати зазначену нижче інформацію за кожним суттєвим збитком від зменшення корисності, що був визнаний або сторнований протягом періоду за кожним окремим активом (включаючи гудвіл) або за кожною одиницею, що генерує грошові кошти:
- а) події та обставини, які спричинили визнання або сторнування збитку від зменшення корисності;
 - б) визнану або сторновану суму збитку від зменшення корисності;
 - в) для окремого активу:
 - i) характер активу;
 - ii) сегмент, за яким подають звітність і до якого належить актив якщо суб'єкт господарювання надає звітність за сегментами відповідно до МСФЗ 8;
 - г) для одиниці, що генерує грошові кошти:
 - i) опис одиниці, що генерує грошові кошти (наприклад, чи є вона асортиментом продукції, заводом, видом діяльності, географічним регіоном або ж сегментом, за яким надають звітність згідно з визначенням у МСФЗ 8);
 - ii) суму збитку від зменшення корисності, визнану або сторновану за класом активів і (якщо суб'єкт господарювання відображає у звіті інформацію за сегментами згідно МСФЗ 8) за звітним сегментом;
 - iii) якщо сукупність активів для визначення одиниці, що генерує грошові кошти, змінилася

з часу попереднього оцінювання суми очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти, суб'єктові господарювання слід описувати поточний та попередній спосіб об'єднання активів у сукупності, а також причини зміни способу визначення одиниці, що генерує грошові кошти;

- г) чи є сума очікуваного відшкодування активу (одиниці, що генерує грошові кошти) справедливою вартістю за вирахуванням витрат на вибуття, чи вартістю при використанні;
 - д) якщо сума очікуваного відшкодування є справедливою вартістю за вирахуванням витрат на вибуття, суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:
 - і) рівень ієрархії справедливої вартості (див. МСФЗ 13), у межах якої оцінка справедливої вартості активу (одиниці, що генерує грошові кошти) класифікується уповному обсязі (без урахування того, чи спостерігаються «витрати на вибуття»);
 - іі) для оцінок справедливої вартості, віднесених до Рівня 2 і Рівня 3 ієрархії справедливої вартості, опис методів оцінки, які використовуються для оцінки справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття. Якщо відбулася зміна в методиці оцінки, суб'єкт господарювання повинен розкрити цю зміну та її причину(и); та
 - ііі) для оцінок справедливої вартості, віднесених до Рівня 2 і Рівня 3 ієрархії справедливої вартості, кожне ключове припущення, на якому керівництво базувалося у визначенні справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття. Ключові припущення – це ті, до яких найбільш чутлива сума відшкодування активу (одиниці, що генерує грошові кошти). Суб'єкт господарювання також розкриває інформацію про ставку(и) дисконтування, що використовується в поточній оцінці та попередній оцінці, якщо справедливу вартість за вирахуванням витрат на вибуття оцінюють із застосуванням методу поточної вартості.
 - е) якщо вартість очікуваного відшкодування є вартістю при використанні, ставку (ставки) дисконту, застосовану у поточній розрахунковій оцінці та у попередній розрахунковій оцінці (якщо вона є) вартості при використанні.
- 131 Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію про сукупні збитки від зменшення корисності і сукупні сторновані суми збитку від зменшення корисності протягом періоду, за який інформація, що її вимагає пункт 130, не подавалася:
- а) основні класи активів, на які впливають збитки від зменшення корисності і сторнування збитків від зменшення корисності;
 - б) основні події та обставини, які спричинили визнання (сторнування) цих збитків від зменшення корисності.
- 132 Стандарт заохочує суб'єктів господарювання розкривати інформацію про основні припущення, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування активів (одиниць, які генерують грошові кошти) протягом періоду. Однак пункт 134 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про оцінки, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти, якщо до балансової вартості такої одиниці включено гудвіл чи нематеріальний актив з невизначеним строком корисного використання.
- 133 Якщо (згідно з пунктом 84) будь-яка частка гудвілу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу протягом періоду, не була розподілена на одиницю (групу одиниць), що генерує грошові кошти на кінець звітного періоду, то інформацію про таку суму нерозподіленого гудвілу слід розкривати разом із причинами, які пояснюють, чому ця сума залишається нерозподіленою.

Оцінки, які застосовуються для визначення сум очікуваного відшкодування для одиниць, які генерують грошові кошти і до яких включається гудвіл або нематеріальні активи, строк корисного використання яких не визначений

- 134 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію відповідно до вимог пунктів а) – д) за кожною одиницею (групою одиниць), що генерує грошові кошти, для яких сума балансової вартості гудвілу або нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання, розподілених на ці одиниці (групи одиниць), що генерують грошові кошти, є суттєвими порівняно із загальною сумою балансової вартості гудвілу чи нематеріальних активів, строки корисного використання яких не визначені, а саме:
- а) балансову вартість гудвілу, розподіленого на певну одиницю (групу одиниць);
 - б) балансову вартість нематеріальних активів з невизначеними строками корисного використання, розподілену на певну одиницю (групу одиниць);
 - в) суму очікуваного відшкодування одиниці (або групи одиниць) та основу, на якій була визначена сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) (тобто вартість при використанні або справедлива вартість за вирахуванням витрат на вибуття);
 - г) якщо сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) базується на вартості при використанні, тоді слід:
 - і) навести кожне ключове припущення, на якому управлінський персонал базує прогнозні потоки грошових коштів для певного періоду, охопленого останніми бюджетами / прогнозами. Ключовими вважаються ті припущення, до яких сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) є найбільш чутливою;
 - іі) описувати підхід, застосований управлінським персоналом для визначення значення (або значень) для кожного з ключових припущень, незалежно від того, чи відображають ці значення попередній досвід, чи відповідають зовнішнім джерелам інформації; якщо це не так, тоді слід пояснити, чому визначені значення відрізняються від попереднього досвіду або ж від зовнішніх джерел інформації;
 - ііі) зазначити період, на який управлінський персонал спрогнозував грошові потоки на основі фінансових бюджетів / прогнозів, що були схвалені управлінським персоналом та, якщо для одиниць (груп одиниць), що генерують грошові кошти, застосовується період, який перевищує п'ять років, то слід надавати пояснення, чому такий довший період є виправданим;
 - іv) наводити темпи зростання, використані для екстраполяції прогнозних оцінок грошових потоків для періодів, що виходять за межі останніх фінансових бюджетів / прогнозів, а також обґрунтування, яке пояснює застосування будь-якого темпу зростання, який перевищує середні показники росту для продуктів, галузей, країни (країн), у яких функціонує суб'єкт господарювання, або ринків, до яких належить одиниця (група одиниць);
 - v) наводити ставку (ставки) дисконту, застосовану для підготовки прогнозу грошових потоків;
 - г) метод (методи), застосований для оцінки справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття, якщо сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) базується на справедливій вартості за вирахуванням витрат на вибуття. Від суб'єкта господарювання не вимагається надавати розкриття інформації, яка вимагається МСФЗ 13. Якщо справедлива вартість за вирахуванням витрат на вибуття не оцінюється із застосуванням ціни котирування на ідентичну одиницю (групу одиниць), то суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію:
 - і) кожне ключове припущення, на якому управлінський персонал базує своє визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття. Ключовими вважаються ті припущення, до яких сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) є найбільш чутливою;
 - іі) опис підходу, застосованого управлінським персоналом для визначення значення (значень) для кожного з ключових припущень незалежно від того, чи відображають ці значення попередній досвід або ж (якщо доречно) відповідають зовнішнім джерелам інформації; якщо це не так, то слід пояснити, чому і як визначені значення

відрізняються від попереднього досвіду або ж від зовнішніх джерел інформації;

- iiA) рівень ієрархії справедливої вартості (див. МСФЗ 13), до якого належить оцінка справедливої вартості повністю (без зазначення того, наскільки доступною є інформація про "вартість вибуття");
- iiБ) якщо сталася зміна методу оцінки, – таку зміну та її причину (причини).

Якщо справедливу вартість мінус витрати на вибуття визначено з використанням прогнозів дисконтованих грошових потоків, то суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію:

- iii) період, на який управлінський персонал спрогнозував грошові потоки;
 - iv) темпи зростання, використані для екстраполяції прогнозів грошових потоків;
 - v) ставка (ставки) дисконту, застосована у прогнозах грошових потоків.
- д) якщо внаслідок обґрунтовано можливої зміни ключового припущення, на підставі якого управлінський персонал будував своє визначення суми очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць), сума балансової вартості одиниці (групи одиниць) перевищить суму її очікуваного відшкодування, то слід розкривати:
- i) суму, на яку розмір очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) перевищує її балансову вартість;
 - ii) значення, визначені для цього ключового припущення;
 - iii) суму, на яку повинно змінитися значення, визначене для цього ключового припущення (після врахування всіх аспектів подальшого впливу цієї зміни на всі інші змінні показники, що використовуються для оцінки суми очікуваного відшкодування), аби розмір очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) дорівнював її балансовій вартості.

135 Якщо деякі або всі суми балансової вартості гудвілу або нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання розподіляються на декілька одиниць (груп одиниць), що генерують грошові кошти, і кожна така сума, розподілена в такий спосіб на кожен одиницю (групу одиниць), є несуттєвою порівняно із загальною сумою балансової вартості гудвілу чи нематеріальних активів, строк корисного використання яких не визначений, то цей факт слід розкривати разом із сукупною сумою балансової вартості гудвілу або нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання, розподілених на ці одиниці (групи одиниць). Крім того, якщо суми очікуваного відшкодування будь-якої з цих одиниць (груп одиниць) базуються на таких самих ключових припущеннях, а також суми балансової вартості гудвілу або нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання, розподілених на ці одиниці (групи одиниць), є суттєвими порівняно із загальною сумою балансової вартості гудвілу чи нематеріальних активів, строк корисного використання яких не визначений, то суб'єкт господарювання повинен розкривати цей факт разом з такою інформацією:

- а) сукупна балансова вартість гудвілу, розподіленого на такі одиниці (групи одиниць);
- б) сукупна сума нематеріальних активів, строк корисного використання яких не визначений, щорозподілені на ці одиниці (групи одиниць);
- в) опис ключових припущень (припущення);
- г) опис підходу, застосованого управлінським персоналом для визначення значення (значень) для кожного з ключових припущень, незалежно від того, чи відображають ці значення попередній досвід, чи (якщо доречно) відповідають зовнішнім джерелам інформації; якщо це не так, тоді слід пояснити, чому та як визначені значення відрізняються від попереднього досвіду або ж від зовнішніх джерел інформації;
- г) якщо в результаті прийнятно можливих змін у ключових припущеннях сукупна сума балансової вартості одиниць (груп одиниць) ніж перевищує сукупну суму її очікуваного відшкодування, то слід розкривати:
 - i) суму, на яку сукупна сума очікуваного відшкодування одиниць (груп одиниць) перевищує сукупну суму їх балансової вартості;
 - ii) значення, визначені для цього ключового припущення (ключових припущень);

- iii) суму, на яку слід змінити значення, визначене для цього ключового припущення (ключових припущень), після врахування всіх аспектів впливу цієї зміни за всіма іншими змінними показниками, що їх використовують для оцінки суми очікуваного відшкодування, щоб сукупна сума очікуваного відшкодування одиниць (груп одиниць) дорівнювала сукупній сумі їх балансової вартості.
- 136 Останні деталізовані обчислення, зроблені у попередньому періоді, суми очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць), що генерують грошові кошти, можна переносити на майбутні періоди (згідно з пунктами 24 і 99) і застосовувати для перевірки зменшення корисності цієї одиниці (групи одиниць) у поточному періоді, якщо дотримано визначених умов. У такому випадку інформація стосовно цієї одиниці (групи одиниць), що включається до розкриття інформації згідно з вимогами пунктів 134 і 135, відноситься до обчислення суми очікуваного відшкодування на основі інформації, перенесеної на майбутній період.
- 137 Ілюстративний приклад 9 демонструє розкриття інформації, що її вимагають пункти 134 і 135.

Положення перехідного періоду і дата набрання чинності

- 138 [Вилучено]
- 139 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для:
- гудвілу і нематеріальних активів, придбаних у результаті об'єднання бізнесу, для яких датою угоди є 31 березня 2004 р. або пізніша дата;
 - усіх інших активів у подальшому після початку першого річного періоду, що розпочинається 31 березня 2004 р., або пізніше.
- 140 Суб'єктам господарювання, на які поширюються положення пункта 139, рекомендується до застосовувати вимоги цього Стандарту до дати набрання чинності, визначеної в пункті 139. Однак, якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до зазначених дат набрання чинності, йому одночасно також слід застосовувати МСФЗ 3 і МСБО 38 (у переглянутій версії 2004р.).
- 140А МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (переглянутий у 2007 р.) вніс зміни до термінології, що використовується у всіх МСФЗ. Крім того, він запровадив зміни до пунктів 61, 120, 126 та 129. Суб'єкт господарювання має застосовувати ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р., або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) для періоду, що починається раніше, він повинен також застосовувати зазначені зміни і до цього періоду.
- 140Б МСФЗ 3 (переглянутий у 2008 р.) вніс зміни до пунктів 65, 81, 85 та 139; вилучив пункти 91–95 та 138 і додав Додаток В. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 липня 2009 р., або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий у 2008 р.) для періоду, що починається раніше, він повинен також застосовувати зазначені зміни і до цього періоду.
- 140В Пункт 134 (г) був змінений внаслідок «Вдосконалень МСФЗ», оприлюднених у травні 2008 р. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р., або пізніше. Дозволяється застосування раніше зазначеної дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для періоду, що починається раніше, йому слід розкривати цей факт.
- 140Г «Собівартість інвестицій у дочірнє, спільно контрольоване або асоційоване підприємство» (зміни до МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» та до МСБО 27), оприлюднені у травні 2008 р., додали пункт 12(є). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для майбутніх річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р., або пізніше. Дозволяється застосування раніше зазначеної дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує відповідні зміни у пунктах 4 та 38А МСБО 27 для періоду, що починається раніше, йому слід одночасно застосовувати зміни, що містяться у пункті 12(є).
- 140Г Документ «Удосконалення до МСФЗ», виданий у квітні 2009 р., змінив пункт 80(б). Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну перспективно для річних періодів, що починаються 1 січня 2010 р. або пізніше. Дозволяється застосування до цієї дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для періоду до зазначеної дати, він розкриває цей факт.

- 140Д [Вилучено]
- 140Е [Вилучено]
- 140Є МСФЗ 10 та МСФЗ 11, видані у травні 2011 р., змінили пункт 4, заголовок перед пунктом 12є) та пункт 12є). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 10 та МСФЗ 11.
- 140Ж МСФЗ 13, виданий у травні 2011 р., змінив пункти 5, 6, 12, 20, 28, 78, 105, 11, 130 та 134, вилучив пункти 25–27 та додав пункт 53А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 140З У травні 2013 року пункти 130 і 134 і заголовок над пунктом 138 були змінені. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно для річних періодів, що починаються 1 січня 2014 року або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Суб'єкт господарювання не повинен застосовувати ці зміни в періодах (включаючи порівняльні періоди), у яких він також не застосовує МСФЗ 13.
- 140И [Вилучено]
- 140І МСФЗ 15 “*Дохід від договорів з клієнтами*”, випущений у травні 2014 року, змінив пункт 2. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 15.
- 140Ї Стандартом МСФЗ 9, випущеним у липні 2014 року, внесено зміни в пункти 2, 4 й 5, і вилучено пункти 140Д, 140Е та 140И. Суб'єкт господарювання застосовує зазначені зміни при застосуванні ним МСФЗ 9.
- 140Й МСФЗ 17, виданий у травні 2017 року, вніс зміни до параграфу 2. Зміни до МСФЗ 17, видані у червні 2020 року, додатково змінили пункт 2. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли він застосовує МСФЗ 17.

Вилучення МСБО 36 (виданого у 1998 р.)

- 141 Цей Стандарт замінює МСБО 36 “*Зменшення корисності активів*” (виданий у 1998 р.).

Додаток А

Застосування методу на основі теперішньої вартості для оцінки вартості при використанні

Цей додаток є невід'ємною складовою цього Стандарту. Він надає керівництво щодо використання методів на основі теперішньої вартості для оцінки вартості при використанні. Хоча в цьому керівництві застосовується термін “актив”, він однаковою мірою стосується і групи активів, які утворюють одиницю, що генерує грошові кошти.

Складові оцінки теперішньої вартості

- A1 Далі наводимо перелік елементів, які, взяті разом, відображають економічні відмінності між активами:
- а) оцінка майбутніх грошових потоків або (у більш складних випадках) низки майбутніх грошових потоків, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу;
 - б) очікування щодо можливих відхилень цих потоків грошових коштів за сумою або у часі;
 - в) вартість грошей у часі, яка представлена поточною безризиковою ринковою ставкою відсотка;
 - г) ціна за прийняття ризику, притаманного цьому активу;
 - г) інші чинники, які іноді неможливо визначити (такі як неліквідність), які учасники ринку відображають у визначенні вартості майбутніх грошових потоків, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від цих активів.
- A2 Цей додаток вирізняє два підходи до обчислення теперішньої вартості, кожен з яких, залежно від обставин, можна застосовувати для оцінки вартості активу при використанні. Згідно з “традиційним” підходом, ставка дисконту включає коригування відповідно до чинників б)-г), наведених у пункті А1. Згідно з підходом на основі “очікуваного потоку грошових коштів”, для обчислення скоригованого за ризиками очікуваного потоку грошових коштів треба зробити коригування, спричинені чинниками б), г) та г). Незалежно від підходу, який обирає суб'єкт господарювання для відображення очікувань щодо можливих відхилень грошових потоків у сумі чи часі, результат має відображати очікувану теперішню вартість майбутніх потоків грошових коштів, тобто середньозважений показник за всіма можливими результатами.

Загальні принципи

- A3 Методи, які застосовують для оцінювання майбутнього руху грошових коштів та ставок відсотка, для різних ситуацій різні залежно від обставин, у яких перебуває актив, що розглядається. Однак при застосуванні будь-якого методу на основі теперішньої вартості для оцінювання активів керуються певними загальними принципами, а саме:
- а) ставка відсотка, яка застосовується для дисконтування потоків грошових коштів, має відображати припущення, що відповідають припущенням, притаманним оцінюваним потокам грошових коштів. Інакше вплив деяких припущень обчислюватиметься двічі або ігноруватиметься. Наприклад, ставка дисконту розміром 12 відсотків може застосовуватися до визначеного контрактом потоку грошових коштів за наданою позикою. Ця ставка відображає очікування щодо майбутнього дефолту за позиками з певними характеристиками. Цю саму ставку розміром 12 відсотків не слід застосовувати для дисконтування очікуваного потоку грошових коштів, оскільки ці потоки грошових коштів уже відображають припущення щодо майбутнього дефолту;
 - б) визначені за оцінками потоки грошових коштів та ставки дисконту мають бути вільними від упереджень і від чинників, не пов'язаних з активом, який розглядається. Наприклад,

навмисне зниження оцінки чистого грошового потоку для збільшення очевидної майбутньої прибутковості активу призводить до упередженої оцінки;

- в) визначені за оцінками потоки грошових коштів або ставки дисконту повинні швидше відображати діапазон можливих результатів, аніж одну єдину найбільш імовірну максимальну чи мінімальну можливу суму.

Традиційний та очікуваний підходи до теперішньої вартості на основі потоку грошових коштів

Традиційний підхід

- A4 Застосування в обліку теперішньої вартості традиційно базувалося на використанні єдиної низки визначених за оцінками грошових потоків і єдиної ставки дисконту, яка часто визначалася як “ставка, що відповідає певному ризикові”. По суті, традиційний підхід базується на припущенні, що застосування єдиної ставки дисконту може охоплювати всі очікування щодо майбутніх потоків грошових коштів і відповідну надбавку за ризик. Отже, традиційний підхід зосереджується головним чином на виборі ставки дисконту.
- A5 За певних обставин (зокрема, коли на ринку є порівнювані активи) традиційний підхід є відносно легким у використанні. Для активів, рух грошових коштів за якими визначається умовами контракту, він відповідає підходам учасників ринку до опису активів, як це відбувається у випадку “12 відсоткових облигацій”.
- A6 Однак такий традиційний підхід може не забезпечувати належного вирішення певних проблем складної оцінки, таких як оцінка нефінансових активів, для яких не існує ринку, або порівнюваних активів. Належний пошук “ставки, що відповідає певному ризикові”, вимагає аналізу щонайменше двох статей: активу, що існує на ринку і має ставку, яку можна спостерігати, й оцінюваного активу. Належна ставка дисконту для оцінюваних грошових потоків повинна виходити зі ставки відсотка, що спостерігається за цим іншим активом. Щоб зробити такий висновок, характеристики грошових потоків цього іншого активу мають бути подібними до характеристик грошових потоків оцінюваного активу. Отже, у процесі оцінювання треба:
 - а) визначити низку грошових потоків, які будуть дисконтовані;
 - б) визначити інший подібний актив, який є на ринку і має подібні характеристики грошових потоків;
 - в) порівняти сукупності грошових потоків для цих двох активів, аби переконатися у їх подібності (наприклад, пересвідчитися, що обидві сукупності грошових потоків є визначеними відповідно до умов контракту, або ж з’ясувати, що одна сукупність потоків грошових коштів визначена умовами контракту, а інша визначена на основі оцінок);
 - г) визначити, чи існує в одному із цих активів елемент, якого немає в іншому (наприклад, чи є один з них менш ліквідним, аніж інший); та
 - г) оцінити ймовірність однакової поведінки обох сукупностей потоків грошових коштів (або, навпаки, однакових відхилень) економічних умовах, що змінюються.

Підхід на основі очікуваних грошових потоків

- A7 Підхід на основі очікуваних грошових потоків у деяких ситуаціях є більш ефективним інструментом оцінки порівняно з традиційним підходом. При проведенні оцінювання, підхід на основі очікуваних грошових потоків ураховує всі очікування щодо можливих грошових потоків, а не той єдиний потік, який вважається найбільш імовірним. Наприклад, потік грошових коштів може становити 100 ВО, 200 ВО або 300 ВО з імовірністю у 10 відсотків, 60 відсотків і 30 відсотків відповідно. Очікуваний потік грошових коштів становить 220 ВО. Отже, підхід на основі очікуваних грошових потоків відрізняється від традиційного підходу тим, що він зосереджений на безпосередньому аналізі потоків грошових коштів, які розглядаються, і на чіткішому викладі припущень, застосованих у процесі оцінювання.

МСБО 36

A8 Якщо немає визначеності щодо часу грошових потоків, то підхід на основі очікуваних потоків грошових коштів дозволяє застосовувати метод на основі теперішньої вартості. Наприклад, потік грошових коштів розміром 1000 ВО може бути отриманий через рік, через два чи три роки з імовірністю 10 відсотків, 60 відсотків і 30 відсотків відповідно. Наведений нижче приклад демонструє обчислення очікуваної теперішньої вартості в цій ситуації.

Теперішня вартість розміром 1000 ВО через рік заставкою 5%	952,38 ВО	
Імовірність	<u>10,00%</u>	95,24 ВО
Теперішня вартість розміром 1000 ВО через 2 роки за ставкою 5,25%	902,73 ВО	
Імовірність	<u>60,00%</u>	541,64 ВО
Теперішня вартість розміром 1000 ВО через 3 роки за ставкою 5,50%	851,61 ВО	
Імовірність	<u>30,00%</u>	255,48 ВО
Очікувана теперішня вартість		<u>892,36 ВО</u>

A9 Очікувана теперішня вартість розміром 892,36 ВО відрізняється від традиційного поняття найкращої оцінки розміром 902,73 ВО (60 відсотків імовірності). Традиційне обчислення значення теперішньої вартості, застосоване для цього прикладу, вимагає прийняття рішення про те, який з можливих варіантів часу грошових потоків використати, а це, відповідно, не відображатиме ймовірності інших варіантів часу грошових потоків. Це відбувається тому, що ставка дисконту, яка застосовується в традиційному обчисленні теперішньої вартості, не може відображати невизначеностей у часі.

A10 Використання ймовірностей є суттєвим елементом підходу до очікуваних грошових потоків. Дехто сумнівається, що використання ймовірностей для значною мірою суб'єктивних оцінювань може забезпечити більшу точність. Однак належне застосування традиційного методу (як описано у параграфі А6) вимагає таких самих оцінок і суб'єктивності, не забезпечуючи такої прозорості підходу в обчисленні, як підхід очікуваних грошових потоків.

A11 Різні підходи до визначення оцінки, які існують у сучасній практиці, неформально вже включають елементи очікуваних грошових потоків. Крім того, бухгалтери часто стикаються з необхідністю оцінити актив, користуючись обмеженою інформацією щодо ймовірності можливих грошових потоків. Наприклад, бухгалтер може зіткнутися з такими ситуаціями:

- оцінена сума знаходиться десь у межах між 50 ВО і 250 ВО, але жодна із сум у цьому діапазоні не є більш імовірною, ніж будь-яка інша сума. Виходячи з цієї обмеженої інформації, очікуваний оцінений потік грошових коштів становить 150 ВО $[(50 + 250)/2]$;
- оцінена сума перебуває десь у межах між 50 ВО і 250 ВО, а найбільш імовірною сумою є 100 ВО. Однак імовірність, притаманна кожній сумі, невідома. Виходячи з цієї обмеженої інформації, очікуваний оцінений потік грошових коштів становить 133,33 ВО $[(50 + 100 + 250)/3]$;
- оцінена сума становить 50 ВО (10 відсотків імовірності), 250 ВО (30 відсотків імовірності) або 100 ВО (60 відсотків імовірності). Виходячи з цієї обмеженої інформації, очікуваний оцінений грошовий потік становить 140 ВО $[(50 \times 0.10) + (250 \times 0.30) + (100 \times 0.60)]$.

У кожному з наведених випадків визначений на основі оцінок очікуваний грошовий потік, очевидно, може забезпечити кращу оцінку вартості при використанні, ніж її окремо взятий мінімальний, найбільш імовірний чи максимальний розмір.

A12 На застосування підходу на основі очікуваного потоку грошових коштів діє обмеження, пов'язане з

витратами і вигодами. У деяких випадках суб'єкт господарювання може мати доступ до великого обсягу даних і може бути здатним розробити багато сценаріїв щодо руху грошових коштів. В інших випадках суб'єкт господарювання без суттєвих витрат може мати можливість визначити лише не більш ніж загальні твердження щодо зміни грошових потоків. Суб'єктові господарювання треба знайти баланс між витратами, необхідними для отримання додаткової інформації, і додатковою достовірністю, яку ця інформація забезпечить для оцінки.

- A13 Дехто стверджує, що підходи на основі очікуваного потоку грошових коштів непридатні для вимірювання окремого елемента або елемента з обмеженою кількістю можливих результатів. Вони пропонують приклад активу з двома можливими результатами: 90-відсоткова ймовірність того, що грошовий потік становитиме 10 ВО, і 10-відсоткова ймовірність того, що грошовий потік становитиме 1000 ВО. Вони відзначають, що очікуваний грошовий потік у цьому прикладі становить 109 ВО, і критикують цей результат як такий, що не представляє жодної з сум, які в кінцевому підсумку можуть бути сплачені.
- A14 Твердження, подібне до наведеного, власне, і лежить в основі цієї незгоди. Якщо мета полягає у накопиченні витрат, що будуть понесені, очікувані грошові потоки можуть не забезпечити репрезентативну достовірну оцінку очікуваних витрат. Однак цей Стандарт стосується оцінки вартості відшкодування активу. Сума відшкодування активу у цьому прикладі, ймовірно, не складе 10 ВО, навіть якщо це найімовірніший грошовий потік. Це пояснюється тим, що оцінка 10 ВО не включає невизначеність грошового потоку до оцінки активу. Натомість невизначений грошовий потік подається так, ніби це певний грошовий потік. Жоден раціональний суб'єкт господарювання не продасть актив з такими характеристиками за 10 ВО.

Ставка дисконту

- A15 Незалежно від підходу, який суб'єкт господарювання обирає для оцінки вартості активу при використанні, ставки відсотка, які застосовуються для дисконтування грошових потоків, не повинні відображати ризики, на які вже були скориговані, визначені на основі оцінок, грошові потоки. Інакше це призведе до подвійного врахування деяких припущень.
- A16 Якщо безпосередніх ставок для конкретного активу на ринку немає, суб'єкт господарювання використовує сурогатні ставки для оцінки ставки дисконту. Мета полягає в попередньому оцінюванні (наскільки це можливо) ринкових оцінок:
- а) вартості грошей у часі для періодів до завершення строку корисного використання активу; та
 - б) чинників б), г) та г), описаних у пункті А1, тією мірою, якою ці чинники не призвели до необхідності коригування при визначенні оцінки грошових потоків.
- A17 Як відправну точку для такого оцінювання суб'єкт господарювання може врахувати такі ставки:
- а) середньозважена вартість капіталу суб'єкта господарювання, визначена за таким методом, як, наприклад, "моделі визначення вартості фінансових активів";
 - б) відсоткова ставка додаткових запозичень суб'єкта господарювання;
 - в) іншоринкові ставки запозичення.
- A18 Однак ці ставки мають бути скориговані на:
- а) відображення способу, яким ринок оцінив би специфічні ризики, пов'язані з оцінюваними грошовими потоками від активу;
 - б) вилучення ризиків, які не пов'язані з грошовими потоками від активу, визначеними згідно з оцінками, або за якими грошові потоки, визначені згідно з оцінками, були скориговані.
- Також слід враховувати такі ризики, як ризик країни, валютний та ціновий ризики.
- A19 Ставка дисконту не залежить від структури капіталу суб'єкта господарювання і від того, як суб'єкт господарювання фінансував придбання активу, оскільки майбутні грошові потоки, які очікуються як результати придбання активу, не залежать від того, як фінансувалося його придбання.

МСБО 36

- A20 Пункт 55 вимагає застосовувати ставку дисконту до оподаткування. Таким чином, якщо за основу оцінки ставки дисконту береться сума після оподаткування, то ця основа вимагає коригування для відображення ставки до оподаткування.
- A21 Суб'єкт господарювання, як правило, використовує єдину ставку дисконту для оцінки вартості активу при використанні. Однак для різних майбутніх періодів суб'єкт господарювання використовує окремі ставки дисконту, якщо вартість при використанні чутлива до різниці в ризиках, яка існує в різних періодах, або ж до строкової структури відсоткових ставок.

Додаток Б
Зміни до МСБО 16

[Текст додатка не застосовується відповідно до вимог]

Додаток В

Перевірка зменшення корисності одиниць, що генерують грошові кошти і до яких належать гудвіл і частки участі, що не забезпечують контролю

Цей додаток є невіддільною складовою цього стандарту.

- В1 Згідно з МСФЗ 3 (переглянутим у 2008 р.), покупець здійснює оцінку і визнання гудвілу на дату придбання як перевищення суми а) над сумою б) як зазначено нижче:
- а) сукупність сум:
 - (i) наданої компенсації, оцінка якої здійснена згідно МСФЗ 3, яка зазвичай вимагає використовувати справедливу вартість на дату придбання;
 - (ii) будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, в придбаному суб'єкті господарювання, оцінка якої здійснена згідно МСФЗ 3;
 - (iii) справедливої вартості на дату придбання частки власного капіталу, яка раніше належала покупцеві в придбаному суб'єкті господарювання, при поетапному об'єднанні бізнесу.
 - б) чиста сума придбаних активів, які можна ідентифікувати, і прийнятих зобов'язань на дату придбання, оцінка яких здійснена згідно МСФЗ 3.

Розподіл гудвілу

- В2 Пункт 80 цього стандарту вимагає розподіляти гудвіл, придбаний в результаті об'єднання бізнесу, на кожну одиницю (одиниці), що генерує грошові кошти, або ж на групи одиниць, що генерують грошові кошти, покупця, який, як очікується, отримає вигоди від синергії в результаті такого об'єднання бізнесу незалежно від того, чи відносяться до цих одиниць чи груп одиниць інші активи або зобов'язання придбаного суб'єкта господарювання. Деякі синергії в результаті об'єднання бізнесу можуть розподілятися на одиницю, що генерує грошові кошти, в якій частка участі, що не забезпечує контролю, не має частки участі.

Перевірка зменшення корисності

- В3 Перевірка зменшення корисності полягає у порівнянні суми очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти, з балансовою вартістю цієї одиниці, що генерує грошові кошти.
- В4 Якщо суб'єкт господарювання здійснює оцінку часток участі, що не забезпечують контролю, не за справедливою вартістю, а оцінює її як власну пропорційну частку в чистих активах дочірнього підприємства, які можна ідентифікувати на дату придбання, він повинен включати в суму очікуваного відшкодування відповідної одиниці, що генерує грошові кошти, гудвіл, який відноситься до часток участі, що не забезпечують контролю, але в консолідованій фінансовій звітності материнської компанії не визнається. В результаті суб'єктові господарювання слід збільшити балансову вартість розподіленого на одиницю гудвілу і включити до неї гудвіл, розподілений на частки участі, що не забезпечують контролю. Після цього таку скориговану балансову вартість порівнюють із сумою очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти, і визначають, чи зменшилася її корисність.

Розподіл збитку від зменшення корисності

- В5 Пункт 104 вимагає розподіляти будь-який визначений збиток від зменшення корисності спочатку для зменшення балансової вартості гудвілу, розподіленого на одиницю, (що генерує грошові кошти), а потім на інші активи одиниці пропорційно балансовій вартості кожного активу в цій одиниці.

- В6 Якщо дочірнє підприємство, або його частина, з часткою участі, що не забезпечує контролю, являє собою одиницю, що генерує грошові кошти, збитки від зменшення корисності розподіляються між материнською компанією і часткою участі, що не забезпечує контролю, на тій самій основі, яка використовується для розподілу прибутків і збитків
- В7 Якщо дочірнє підприємство, або його частина, з часткою участі, що не забезпечує контролю, належить до більшої за розміром одиниці, що генерує грошові кошти, збитки від зменшення корисності гудвілу розподіляються між тими складовими цієї одиниці, що генерує грошові кошти, які містять частку, участі, що не забезпечує контролю, і тими що її не мають. Збитки від зменшення корисності слід розподіляти на складові одиниці, що генерує грошові кошти, на основі таких показників:
- а) відносні значення балансової вартості гудвілу складових одиниці до зменшення їхньої корисності в межах зменшення корисності гудвілу, який належить до одиниці, що генерує грошові кошти;
 - б) відносні значення балансової вартості чистих ідентифікованих активів в складових одиниці до зменшення їхньої корисності відповідно до зменшення корисності, що відноситься до ідентифікованих активів в одиниці, що генерує грошові кошти. Будь-яке таке зменшення корисності пропорційно розподіляється на активи складових кожної одиниці відповідно до балансової вартості кожного активу в певній складовій.
- В тих складових, які містять частку участі, що не забезпечує контролю, збиток від зменшення корисності розподіляється між материнською компанією і часткою участі, що не забезпечує контролю, на тій самій основі, що застосовується для розподілу прибутку або збитків.
- В8 Якщо збиток від зменшення корисності, розподілений на частку участі, що не забезпечує контролю, відноситься до гудвілу, який не визнається у консолідованій фінансовій звітності материнського підприємства (див. пункт В4), такий збиток від зменшення корисності не визнається як збиток від зменшення корисності гудвілу. В таких випадках збитком від зменшення корисності гудвілу визнається тільки збиток від зменшення корисності пов'язаний з гудвілом, що розподілений на материнську компанію.
- В9 Ілюстративний приклад 7 демонструє перевірку зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти, до якої належить гудвіл і яка не знаходиться у повній власності.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37

Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи

Мета

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

Сфера застосування

- 1 **Цей Стандарт застосовується всіма суб'єктами господарювання для обліку забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів, за винятком тих:**
 - (а) які є результатом договорів, що підлягають виконанню, крім випадків, коли договір є обтяжливим; та
 - (б) [вилучено]
 - (в) на які поширюється сфера застосування іншого стандарту.
- 2 Цей стандарт не застосовується до фінансових інструментів (включаючи гарантії), на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9 "*Фінансові інструменти*".
- 3 Договори, що підлягають виконанню – це договори, за якими жодна зі сторін не виконала ніяких зобов'язань або обидві сторони однаковою мірою частково виконали свої зобов'язання. Цей Стандарт не застосовується до договорів, що підлягають виконанню, якщо тільки вони не є обтяжливими.
- 4 [Вилучено]
- 5 У разі, коли в іншому Стандарті йдеться про конкретний тип забезпечення, умовного зобов'язання чи умовного активу, суб'єкт господарювання застосовує той стандарт замість цього Стандарту. Наприклад, деякі типи забезпечень розглядаються також у стандартах про:
 - (а) [вилучено]
 - (б) податки на прибуток (див. МСБО 12 "*Податки на прибуток*");
 - (в) оренду (див. МСФЗ 16 "*Оренда*"). Проте, цей стандарт застосовується до будь якої оренди, що є обтяжливою до дати початку оренди, як визначено в МСФЗ 16. Цей стандарт також застосовується до короткострокової оренди та оренди, за якою базовий актив є малоцінним, та обліковуються із застосуванням пункту 6 МСФЗ 16, та які стали обтяжливими;
 - (г) виплати працівникам (див. МСБО 19 "*Виплати працівникам*");
 - (г) страхові контракти та інші контракти які належать до сфери застосування МСФЗ 17 "*Страхові контракти*";
 - (д) умовну компенсацію покупця в об'єднанні бізнесу (див. МСФЗ 3 "*Об'єднання бізнесу*"), та
 - (е) дохід від договорів з клієнтами (див. МСФЗ 15 "*Дохід від договорів з клієнтами*"). Проте, оскільки МСФЗ 15 не містить конкретних вимог щодо відображення договорів з клієнтами, які є, або стали обтяжливими, то до таких випадків застосовується цей Стандарт.
- 6 [Вилучено]
- 7 Цей Стандарт визначає забезпечення як зобов'язання з невизначеним строком або сумою. В деяких країнах термін "забезпечення" застосовується також у контексті таких статей як амортизація, зменшення корисності активів і сумнівна заборгованість - це є коригуванням балансової вартості активів і не розглядається даним Стандартом.
- 8 Інші Стандарти визначають, як слід розглядати видатки: як активи чи як витрати. В цьому Стандарті зазначені питання не розглядаються. Відповідно, цей Стандарт не забороняє і не вимагає капіталізації витрат, визнаних у момент створення забезпечення.
- 9 Цей Стандарт застосовують до забезпечень реструктуризації (включаючи припинену діяльність). Коли реструктуризація відповідає визначенню припиненої діяльності, додатково може вимагатись розкриття інформації згідно з МСФЗ 5 "*Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність*".

Визначення

10 Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Забезпечення – зобов'язання з невизначеним строком або сумою.

Зобов'язання – існуюче зобов'язання суб'єкта господарювання, яке виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди.¹

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

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

- (а) договору (внаслідок його явних чи неявних умов);
- (б) законодавства, або
- (в) іншої норми права.

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

- (а) суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що він візьме на себе певну відповідальність згідно з порядком, установленим його минулою практикою, опублікованими політиками чи достатньо конкретною поточною заявою;
- (б) як наслідок, суб'єкт господарювання створив обґрунтоване очікування у інших сторін, що він виконає ці зобов'язання.

Умовне зобов'язання це:

- (а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, або
- (б) існуюче зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки:
 - (і) немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання, або
 - (іі) суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

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

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

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

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

Забезпечення та інші зобов'язання

11 Забезпечення можна відокремити від інших зобов'язань, таких, як торговельна кредиторська заборгованість і нарахування, оскільки існує невизначеність щодо строку або суми майбутніх витрат, необхідних для погашення. Тоді як:

- (а) торговельна кредиторська заборгованість є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані чи надані, на які виставлені рахунки або які офіційно узгоджені з постачальником;
- (б) нарахування є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані або надані, але не були сплачені, на них не були виставлені рахунки або вони не були офіційно узгоджені з постачальником, включаючи суми, які підлягають виплаті працівникам (наприклад, суми, пов'язані з нарахуваною оплатою відпусток). Хоча іноді необхідно оцінювати суму або

¹ Визначення “зобов'язання” в цьому Стандарті не переглядалося після перегляду визначення “зобов'язання” у Концептуальній основі фінансової звітності, випущеній у 2018 році.

визначати час здійснення нарахувань, невизначеність, як правило, є значно меншою, ніж у випадку забезпечень.

Нарахування часто відображають у звітності як частину торговельної та іншої кредиторської заборгованості, тоді як забезпечення відображають у звітності окремо.

Взаємозв'язок забезпечень і умовних зобов'язань

- 12 У загальному сенсі, всі забезпечення є умовними, оскільки вони не визначені за строками або сумою. Проте в цьому Стандарті термін “умовний” застосовується до зобов'язань та активів, які не визнаються, оскільки їх існування буде підтверджене тільки після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання. Крім того, термін “умовне зобов'язання” застосовується до зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.
- 13 Цей Стандарт розрізняє:
- (а) забезпечення – визнаються як зобов'язання (якщо припустити, що їх можна достовірно оцінити), оскільки вони є існуючим зобов'язанням і ймовірно, що погашення цього зобов'язання вимагатиме вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди;
 - (б) умовні зобов'язання – які не визнаються як зобов'язання, тому що вони є або:
 - (і) можливими зобов'язаннями (оскільки ще слід підтвердити, чи має суб'єкт господарювання існуюче зобов'язання, яке може спричинити вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди), або
 - (іі) існуючим зобов'язанням, яка не відповідає критеріям визнання в цьому Стандарті (оскільки відсутня ймовірність вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, необхідного для погашення зобов'язання, або ж сума зобов'язання не може бути оцінена з достатньою достовірністю).

Визнання

Забезпечення

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

У разі невиконання зазначених умов забезпечення не визнається.

Існуюче зобов'язання

- 15 Інколи не ясно, чи є існуюче зобов'язання. У таких випадках минулу подію вважають такою, що спричиняє існуюче зобов'язання, якщо, беручи до уваги всі наявні свідчення, є скоріше можливим, аніж неможливим те, що існуюче зобов'язання є на кінець звітного періоду.
- 16 Майже у всіх випадках буде ясно, чи спричиняє минула подія існуюче зобов'язання. Зрідка, наприклад в разі судового розгляду, можна сперечатися, чи відбулися певні події або чи призвели ці події до існуючого зобов'язання. У такому разі суб'єкт господарювання визначає, чи є існуюче зобов'язання на кінець звітного періоду, враховуючи всі наявні свідчення, включаючи, наприклад, висновок експертів. Розглянуті свідчення включають будь-які додаткові свідчення, що їх надають події, після звітного періоду. На основі такого свідчення:
- (а) у разі, коли ймовірніше, що існуюче зобов'язання існувало на кінець звітного періоду, суб'єкт господарювання визнає забезпечення (якщо задоволено критерії визнання);
 - (б) у разі, коли ймовірніше, що існуюче зобов'язання не існувало на кінець звітного періоду, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про умовне зобов'язання, якщо можливість вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою (див. пункт 86).

Минула подія

- 17 Минула подія, яка спричиняє появу існуючого зобов'язання, називається подією, яка створює зобов'язання. Щоб подія була такою, що створює зобов'язання, треба, щоб суб'єкт господарювання не мав реальної альтернативи щодо виконання зобов'язання, створеного подією. Це відбувається лише:

- (а) якщо виконання зобов'язання може бути примусово забезпечене в судовому порядку, або
- (б) у разі конструктивного зобов'язання, в якому подія (яка може бути дією суб'єкта господарювання) створює обгрунтоване очікування в інших сторін, що суб'єкт господарювання виконає своє зобов'язання.
- 18 Фінансова звітність відображає фінансовий стан суб'єкта господарювання наприкінці його звітного періоду, а не його можливий стан у майбутньому. Отже, забезпечення не визнається щодо витрат, які необхідно понести для здійснення діяльності в майбутньому. Єдиними зобов'язаннями, визнаними у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання, є ті, що існують на кінець звітного періоду.
- 19 Лише ті зобов'язання, які виникають внаслідок минулих подій, незалежних від майбутніх дій суб'єкта господарювання (тобто, майбутнього ведення бізнесу), визнаються як забезпечення. Прикладами таких зобов'язань є штрафи або витрати на очищення протиправно забрудненого довкілля – обидва у момент сплати спричинять вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, незалежно від майбутніх дій суб'єкта господарювання. Подібним чином, суб'єкт господарювання визнає забезпечення на виведення з експлуатації нафтової установки або атомної електростанції тією мірою, якою суб'єкт господарювання зобов'язаний виправити вже завдану шкоду. І навпаки, внаслідок комерційного тиску чи юридичних вимог суб'єкт господарювання може мати намір або необхідність понести видатки для здійснення конкретної діяльності в майбутньому (наприклад, установлення протидимових фільтрів на фабриці певного типу). Оскільки суб'єкт господарювання може уникнути майбутніх видатків внаслідок своїх майбутніх дій (наприклад, змінюючи спосіб діяльності), він не має існуючого зобов'язання за цими майбутніми витратами і не визнає забезпечення.
- 20 Зобов'язання завжди пов'язане з іншою стороною, щодо якої воно існує. Проте необов'язково знати особу, щодо якої існує зобов'язання, – насправді зобов'язання може стосуватися громадськості в широкому сенсі. Оскільки зобов'язання завжди є зобов'язанням, прийнятим щодо іншої сторони, з цього випливає, що рішення управлінського персоналу або правління не спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання на кінець звітного періоду, якщо до кінця звітного періоду про таке рішення не повідомили тим, на кого воно впливає, достатньо конкретно, щоб у них виникло обгрунтоване очікування того, що суб'єкт господарювання виконає свої зобов'язання.
- 21 Подія, яка негайно не спричиняє виникнення зобов'язання, може спричинити його пізніше, оскільки зміни в законодавстві або певна дія (наприклад, достатньо конкретна публічна заява) суб'єкта господарювання можуть спричинити конструктивне зобов'язання. Наприклад, якщо довкіллю завдано шкоди, може не бути ніякого зобов'язання виправити наслідки. Проте заподіяння шкоди стане подією, що створює зобов'язання, якщо нове законодавство вимагатиме виправлення існуючої шкоди або ж якщо суб'єкт господарювання публічно візьме на себе відповідальність за виправлення і, таким чином, створить конструктивне зобов'язання.
- 22 Якщо деталі запропонованого нового закону ще остаточно не визначені, зобов'язання виникає лише тоді, коли з'являється цілковита впевненість, що закон буде прийнятий у запропонованому проектом вигляді. Цей Стандарт розглядає таке зобов'язання як юридичне зобов'язання. Відмінності в обставинах, які стосуються набрання законом чинності, унеможливають визначення однієї конкретної події, яка надає цілковиту впевненість у набранні законом чинності. У багатьох випадках отримати цілковиту впевненість у набранні законом чинності буде неможливою, доки закон не набере чинності.

Імовірне вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди

- 23 Щоб зобов'язання відповідало вимогам до визнання, має існувати не лише існуюче зобов'язання, а й імовірність вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, для виконання цього зобов'язання. Цей Стандарт² розглядає вибуття ресурсів чи іншу подію як імовірну, якщо більш можливо, що подія відбудеться, ніж не відбудеться, тобто ймовірність того, що подія відбудеться, перевищує ймовірність того, що подія не відбудеться. Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про умовне зобов'язання, якщо існування існуючого зобов'язання не є ймовірним і якщо можливість вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою (див. пункт 86).
- 24 Якщо є низка подібних зобов'язань (наприклад, гарантії на вироби або подібні договори), ймовірність того, що для їх виконання буде необхідним вибуття, визначається шляхом розгляду класу зобов'язань у цілому. Хоча ймовірність вибуття для окремо взятого об'єкту може бути малою, цілком імовірно, що певне вибуття ресурсів буде необхідним для погашення такого класу зобов'язань у цілому. Якщо це так, забезпечення визнається (якщо інші критерії визнання задоволені).

² Глумачення "ймовірного" в цьому Стандарті як "більше можливого, ніж неможливого" необов'язково застосовується в інших Стандартах.

Достовірна оцінка зобов'язання

- 25 Застосування наближених оцінок є суттєвою складовою складання фінансової звітності і не зменшує їхньої достовірності. Це особливо справедливо у випадку забезпечень, які за своїм характером є більш невизначеними, ніж більшість інших статей звіту про фінансовий стан. За винятком надзвичайно рідкісних випадків, суб'єкт господарювання буде спроможний визначити діапазон можливих результатів і таким чином зробити наближену оцінку зобов'язання, яка є достатньо достовірною для визнання забезпечення.
- 26 У надзвичайно рідкісних випадках, коли не можна зробити достовірної наближеної оцінки, існує зобов'язання, яке не може бути визнаним. Таке зобов'язання розкривається як умовне зобов'язання (див. пункт 86).

Умовні зобов'язання

- 27 **Суб'єктові господарювання не слід визнавати умовне зобов'язання.**
- 28 Інформація про умовне зобов'язання розкривається відповідно до вимог пункту 86, якщо можливість вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою.
- 29 У випадках, коли суб'єкт господарювання є солідарно і окремо відповідальним за зобов'язання, та частина зобов'язання, яка, за очікуванням, буде погашена іншими сторонами, розглядається як умовне зобов'язання. Суб'єкт господарювання визнає забезпечення на ту частину зобов'язання, для якої ймовірним є вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, за винятком надзвичайно рідкісних обставин, коли не можна зробити достовірної оцінки.
- 30 Умовні зобов'язання можуть змінюватися не так, як очікувалося на початку. Отже, вони регулярно оцінюються, щоб визначити, чи стало ймовірним вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди. Якщо стає ймовірним, що вибуття майбутніх економічних вигід буде потрібним для статті, яка раніше розглядалася як умовне зобов'язання, забезпечення визнається у фінансовій звітності за той період, у якому відбувається зміна ймовірності (за винятком надзвичайно рідкісних обставин, за яких не можна зробити достовірної наближеної оцінки).

Умовні активи

- 31 **Суб'єктові господарювання не слід визнавати умовні активи.**
- 32 Умовні активи виникають, як правило, внаслідок незапланованих або інших неочікуваних подій, які уможливають надходження економічних вигід до суб'єкта господарювання. Прикладом є позов, який суб'єкт господарювання порушує через судові процеси і результат якого є невизначеним.
- 33 Умовні активи не визнаються у фінансовій звітності, оскільки це може спричинити визнання доходу, який може бути ніколи не отриманим. Проте, коли з'являється цілковита впевненість у отриманні доходу, тоді пов'язаний з ним актив не є умовним активом і його визнання є належним.
- 34 Інформація про умовний актив розкривається згідно з вимогами пункту 89, коли надходження економічних вигід є ймовірним.
- 35 Умовні активи оцінюються регулярно, щоб забезпечити відповідне відображення змін у фінансовій звітності. Якщо з'явилась цілковита впевненість у надходженні економічних вигід, актив і пов'язаний з ним дохід визнаються у фінансовій звітності того періоду, в якому відбувається зміна. Якщо надходження економічних вигід стало ймовірним, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про умовний актив (див. пункт 89).

Оцінка

Найкраща оцінка

- 36 **Сума, визнана як забезпечення, має бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітного періоду.**
- 37 Найкраща оцінка видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання – це сума, яку суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив би для погашення зобов'язання або передав би його третій стороні на кінець звітного періоду. Часто неможливо або невиправдано дорого погасити зобов'язання або передати його на кінець звітного періоду. Проте наближена оцінка суми, яку суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив би, щоб погасити зобов'язання або передати його, дає найкращу оцінку видатків, потрібних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітного періоду.
- 38 Оцінки результатів та фінансового впливу визначаються на основі судження управлінського персоналу суб'єкта господарювання та доповнюються досвідом подібних операцій, а в деяких випадках, і

висновками незалежних експертів. Взяті до уваги свідчення включають будь-яке додаткове свідчення, отримане внаслідок подій після звітного періоду.

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

Приклад
<p>Суб'єкт господарювання продає товари з гарантією, за якою покупцям відшкодовується вартість ремонту будь-яких виробничих дефектів, виявлених протягом перших шести місяців після придбання. Якби незначні дефекти були виявлені в усіх проданих виробках, витрати на ремонт дорівнювали б 1 мільйону. Якби значні дефекти були виявлені в усіх проданих виробках, витрати на ремонт дорівнювали б 4 мільйонам. Минулий досвід і майбутні очікування суб'єкта господарювання свідчать, що протягом наступного року 75 відсотків проданих товарів не матимуть ніяких дефектів, 20 відсотків проданих товарів матимуть незначні дефекти і 5 відсотків проданих товарів матимуть значні дефекти. Відповідно до пункту 24, суб'єкт господарювання оцінює в цілому ймовірність вибуття коштів за гарантійними зобов'язаннями в цілому.</p> <p>Очікувана вартість витрат на ремонт дорівнює:</p> $(75 \% \text{ від нуля}) + (20\% \text{ від } 1 \text{ млн.}) + (5 \% \text{ від } 4 \text{ млн.}) = 400000$

- 40 Якщо оцінюють окреме зобов'язання, один найімовірніший результат може бути найкращою оцінкою зобов'язання. Однак, навіть у такому випадку суб'єкт господарювання розглядає інші можливі результати. У випадках, коли інші можливі результати є здебільшого вищими, або здебільшого нижчими, ніж найімовірніший результат, найкращою оцінкою буде вища або нижча сума. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання має виправити серйозний дефект на великому заводі, який він збудував для замовника, окремим найімовірнішим результатом може бути здійснення ремонту вартістю 1000 з першої спроби ремонту, але забезпечення робиться на більшу суму, якщо існує значна ймовірність необхідності подальших спроб.
- 41 Забезпечення оцінюється до сплати податків, оскільки податкові наслідки забезпечення та його змін розглядаються згідно з МСБО 12.

Ризики та невизначеності

- 42 Для отримання найкращої оцінки забезпечення слід враховувати ризики та невизначеності, які неминуче пов'язані з багатьма подіями та обставинами.
- 43 Ризик визначає непостійність результату. Коригування на ступінь ризику може збільшити суму, за якою оцінюється зобов'язання. Треба обачно здійснювати судження за невизначених умов, щоб не завищити дохід чи активи і не занижити витрати чи зобов'язання. Проте невизначеність не виправдовує створення надмірних забезпечень або навмисного завищення зобов'язань. Наприклад, якщо прогнозовані витрати особливо несприятливого результату оцінюються обачно, цей результат потім не розглядається навмисно як більш імовірний, ніж він реально є в цьому випадку. Обачність необхідна для уникнення дублювання коригувань на ризик і невизначеність, яке призводить до завищення забезпечення.
- 44 Інформація про невизначеності, пов'язані з сумою витрат, розкривається згідно з пунктом 85 (б).

Теперішня вартість

- 45 У випадках, коли вплив вартості грошей у часі суттєвий, сума забезпечення має бути теперішньою вартістю видатків, які, як очікується, будуть потрібні для погашення зобов'язання.
- 46 Внаслідок вартості грошей у часі, забезпечення, пов'язані з вибуттям грошових коштів, які виникають невдовзі після звітного періоду, є більш обтяжливими, ніж забезпечення з пізнішим терміном вибуття такої самої суми грошових коштів. Отже, забезпечення дисконтуються в тих випадках, коли цей вплив є суттєвим.

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

Майбутні події

- 48 **Майбутні події, які можуть впливати на суму, потрібну для погашення зобов'язання, слід відображати в сумі забезпечення, коли є достатні об'єктивні свідчення того, що такі події відбудуться.**
- 49 Очікувані майбутні події можуть бути особливо важливими при оцінюванні забезпечень. Наприклад, суб'єкт господарювання може вважати, що витрати на очищення майданчика наприкінці його експлуатації зменшаться внаслідок майбутніх змін у технології. Визнана сума відображає обґрунтоване очікування технічно кваліфікованих, об'єктивних оглядачів, які беруть до уваги всі наявні свідчення про технологію, яка буде доступною під час очищення. Таким чином, доречно включати, наприклад, очікувані зменшення витрат, пов'язані зі збільшенням досвіду застосування існуючої технології, або очікувані витрати із застосуванням існуючої технології до більшої чи більш комплексної операції очищення, ніж виконувана раніше. Проте суб'єкт господарювання не передбачає розробки повністю нової технології для очищення, якщо про це немає достатньо об'єктивних свідчень.
- 50 Оцінюючи існуючу заборгованість, треба брати до уваги вплив можливого нового законодавства, коли є достатньо об'єктивне свідчення, що законодавство напевне набере чинності. Через різноманітні обставини, які виникають на практиці, неможливо визначити одну подію, яка забезпечить достатньо об'єктивне свідчення в усіх випадках. Потрібні свідчення й того, що вимагатиме нове законодавство, і того, чи справді законодавство буде прийнятим і впровадженим належним чином. У багатьох випадках не буде достатньо об'єктивного свідчення, доки нове законодавство не приймуть.

Очікуване вибуття активів

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

Відшкодування

- 53 **Якщо очікується, що деякі або всі видатки, потрібні для погашення забезпечення, відшкодуватимуться іншою стороною, відшкодування слід визнавати тоді і тільки тоді, коли існує цілковита впевненість, що відшкодування буде отримане, якщо суб'єкт господарювання погасить зобов'язання. Відшкодування слід розглядати як окремий актив. Сума, визнана для відшкодування, не повинна перевищувати суму забезпечення.**
- 54 **У звіті про сукупний дохід витрати, пов'язані із забезпеченням, можна наводити за вирахуванням суми, визнаної для відшкодування.**
- 55 Іноді суб'єкт господарювання може очікувати від іншої сторони сплати частини чи всіх витрат, потрібних для погашення забезпечення (наприклад, через страхові контракти, існування договірних обмежень щодо відшкодування збитків чи гарантій постачальників). Інша сторона може відшкодувати суми, сплачені суб'єктом господарювання, або прямо сплатити ці суми.
- 56 У більшості випадків суб'єкт господарювання залишиться відповідальним за всю суму, по якій йде мова, і йому треба буде погасити повну суму, якщо третя сторона не змогла сплатити її з будь-якої причини. У такій ситуації забезпечення визнається на всю суму зобов'язання, а окремий актив для очікуваного відшкодування визнається, коли є цілковита впевненість, що відшкодування буде отримане, якщо суб'єкт господарювання погасить зобов'язання.
- 57 Іноді суб'єкт господарювання не буде нести відповідальності за витрати, про які йде мова, якщо їх не сплачує третя сторона. У цьому випадку суб'єкт господарювання не має ніякого зобов'язання щодо цих витрат і не включає їх у забезпечення.
- 58 Як зазначено у пункті 29, зобов'язання, яке суб'єкт господарювання несе солідарно, є умовним зобов'язанням, якщо очікується, що зобов'язання буде погашено й іншими сторонами.

Зміни в забезпеченнях

- 59 Забезпечення слід переглядати на кінець кожного звітного періоду та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки. Якщо вже немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде потрібним для погашення зобов'язання, забезпечення слід відновити.
- 60 Коли застосовується дисконтування, балансову вартість забезпечення збільшують у кожному періоді для відображення плину часу. Це збільшення визнають як витрати за позиками.

Використання забезпечень

- 61 Забезпечення слід використовувати лише для тих видатків, для яких це забезпечення було створено з самого початку.
- 62 Лише видатки, пов'язані з забезпеченням, під які воно було створено, згортаються з ним. Згорання видатків із забезпеченням, яке було спочатку визнано з іншою метою, приховуватиме вплив двох різних подій.

Застосування правил визнання та оцінки

Майбутні операційні збитки

- 63 Не слід визнавати забезпечення для майбутніх операційних збитків.
- 64 Майбутні операційні збитки не відповідають визначенню зобов'язання у пункті 10 та загальним критеріям визнання, визначеним для забезпечень у пункті 14.
- 65 Очікування майбутніх операційних збитків є ознакою того, що корисність певних активів господарської одиниці могла зменшитися. Суб'єкт господарювання перевіряє ці активи на зменшення корисності згідно з МСБО 36 "Зменшення корисності активів".

Обтяжливі договори

- 66 Якщо суб'єкт господарювання має обтяжливий договір, існуюче зобов'язання за цим договором слід визнавати та оцінювати як забезпечення.
- 67 Багато договорів (наприклад, деякі звичайні замовлення на постачання) можуть бути скасовані без сплати компенсації іншій стороні, а отже, зобов'язання не існує. Інші договори визначають як права, так і обов'язки кожної із сторін, що укладає договір. Якщо події роблять такий договір обтяжливим, на нього поширюється сфера застосування цього Стандарту й виникає зобов'язання, яке визнається. Сфера застосування Стандарту не поширюється на договори, що підлягають виконанню і не є обтяжливими.
- 68 Цей Стандарт визначає обтяжливий договір як договір, у якому неминучі витрати на виконання зобов'язань за договором перевищують економічні вигоди, які очікується отримати за ним. Неминучі витрати за договором відображають найменші чисті витрати припинення договору, які є меншою з двох оцінок: вартості його виконання або будь-якої компенсації чи штрафів внаслідок його невиконання.
- 68A Витрати на виконання договору включають витрати, що безпосередньо пов'язані з договором. Витрати, що безпосередньо пов'язані з договором, мають дві складові:
- (а) додаткові витрати на виконання цього договору, наприклад - безпосередньо оплата праці та матеріалів; та
 - (б) розподіл інших витрат, що безпосередньо пов'язані з виконанням договорів, наприклад - розподілені амортизаційні відрахування щодо основних засобів, що використовуються для виконання цього договору, серед іншого.
- 69 До створення окремого забезпечення на обтяжливий договір суб'єкт господарювання визнає будь-який збиток від зменшення корисності, яке відбулося з активами, що використовуються для виконання цього договору (див. МСБО 36).

Реструктуризація

- 70 Нижче наведено приклади подій, які можуть відповідати визначенню реструктуризації:
- (а) продаж або припинення певного напрямку бізнесу;
 - (б) закриття відділень бізнесу у країні (чи регіоні) або переміщення видів діяльності з однієї країни (чи регіону) до іншої;

- (в) зміни в структурі управлінського персоналу, наприклад, ліквідація якоїсь ланки управління;
- (г) значні реорганізації, які мають суттєвий вплив на характер і напрямки діяльності суб'єкта господарювання.
- 71 Забезпечення витрат на реструктуризацію визнається тільки тоді, коли задовольняються загальні критерії визнання забезпечення, встановлені у пункті 14. У пунктах 72–83 наведено застосування загальних критеріїв визнання до реструктуризації.
- 72 **Конструктивна заборгованість щодо реструктуризації виникає тільки тоді, коли суб'єкт господарювання:**
- (а) має докладний затверджений план реструктуризації, в якому визначено щонайменше:
- (i) діяльність або частину діяльності, якої він стосується;
 - (ii) основні місця здійснення діяльності, які він зачіпає;
 - (iii) місце знаходження, функції і приблизну кількість працівників, яким будуть сплачені компенсації за відмову від їхніх послуг;
 - (iv) видатки, які будуть здійснені; та
 - (v) терміни впровадження плану; та
- (б) викликав обґрунтоване очікування у тих, на кого вона впливає, що він здійснить реструктуризацію, розпочавши впровадження цього плану або оголосивши основні особливості цього плану тим, на кого він вплине.
- 73 Свідченням того, що суб'єкт господарювання почав впроваджувати план реструктуризації, може бути, наприклад, демонтаж установки чи продаж активів або оприлюднення основних особливостей плану. Оприлюднення докладного плану реструктуризації створює конструктивне зобов'язання щодо реструктуризації, тільки якщо воно здійснене у такий спосіб та з достатньою деталізацією (а саме, наводяться основні особливості плану), що це викликає обґрунтоване очікування у інших сторін таких, як клієнти, постачальники і працівники (чи їхніх представників), що суб'єкт господарювання проведе реструктуризацію.
- 74 Для того, щоб план був достатнім для створення конструктивного зобов'язання (коли його повідомляють тим, на кого він вплине), впровадження реструктуризації треба спланувати так, щоб почати і завершити її якомога швидше, що зробило б малоімовірним внесення значних змін до плану. Якщо очікується, що буде довга затримка початку реструктуризації або що реструктуризація триватиме неприйнятно довгий час, малоімовірно, що план викликатиме обґрунтоване очікування з боку інших сторін, що суб'єкт господарювання готовий у даний час до реструктуризації, оскільки часові межі дають суб'єктові господарювання змогу змінити його плани.
- 75 Рішення управлінського персоналу або правління здійснити реструктуризацію, прийняте до кінця звітнього періоду, не спричиняє конструктивного зобов'язання на кінець звітнього періоду, якщо суб'єкт господарювання до кінця звітнього періоду:
- (а) не почав здійснювати план реструктуризації, або
 - (б) не оголосив достатньо конкретно основні особливості плану реструктуризації тим, на кого він вплине, щоб викликати обґрунтоване очікування у них, що суб'єкт господарювання проведе реструктуризацію.
- Якщо суб'єкт господарювання починає запроваджувати план реструктуризації або оголошує його основні особливості тим, на кого він вплине, тільки після звітнього періоду, розкриття інформації вимагається згідно з МСБО 10 "Події після звітнього періоду", якщо реструктуризація є суттєвою, і відсутність розкриття інформації про неї вплине на економічні рішення які приймають користувачі на основі такої фінансової звітності.
- 76 Хоча конструктивне зобов'язання не створюється лише рішенням управлінського персоналу, зобов'язання може бути результатом інших більш ранніх подій у поєднанні з таким рішенням. Наприклад, переговори з представниками працівників про виплати у зв'язку зі звільненням або з покупцями про продаж господарської одиниці, могли вже бути проведені і чекати лише затвердження правлінням. Як тільки схвалення одержано та про це повідомлено іншим сторонам, суб'єкт господарювання має конструктивне зобов'язання щодо реструктуризації, якщо виконано умови пункту 72.
- 77 У деяких країнах відповідальність за остаточний дозвіл покладена на правління, членами якого є представники інтересів інших, ніж управлінський персонал, груп (наприклад, працівники), або повідомлення таких представників має бути здійснене до прийняття рішення правлінням. Через те, що рішення такого правління пов'язане з повідомленням цих представників, таке повідомлення може спричинити конструктивне зобов'язання щодо реструктуризації.

- 78 **При продажу господарської одиниці зобов'язання не виникає, якщо суб'єкт господарювання немає зобов'язання щодо продажу, тобто не існує угоди про продаж, що має обов'язкову силу.**
- 79 Навіть якщо суб'єкт господарювання ухвалив рішення продати господарську одиницю й оприлюднив це рішення, він може не бути готовим до продажу, поки покупець не буде ідентифікований та відсутня угода про продаж, що має обов'язкову силу. Доки немає угоди про продаж, що має обов'язкову силу, суб'єкт господарювання матиме можливість змінити рішення, або насправді йому буде необхідно вдаватися до інших дій, якщо не можна буде знайти покупця на прийнятних умовах. Якщо продаж господарської одиниці передбачається як частина реструктуризації, активи господарської одиниці переглядаються на зменшення корисності згідно з МСБО 36. Коли продаж є тільки частиною реструктуризації, конструктивне зобов'язання може виникати щодо інших частин реструктуризації ще до укладання угоди про продаж, яка має обов'язкову силу.
- 80 **Забезпечення реструктуризації має включати тільки прямі видатки, які виникають внаслідок реструктуризації; такими є видатки, що одночасно:**
- (а) **обов'язково спричинені реструктуризацією; та**
 - (б) **не пов'язані з видами діяльності суб'єкта господарювання, що продовжуються.**
- 81 **Забезпечення реструктуризації не включає такі витрати, як витрати на:**
- (а) **підготовку чи переміщення персоналу, що продовжує працювати;**
 - (б) **маркетинг; або**
 - (в) **інвестиції в нові системи і мережі збуту.**
- Ці видатки пов'язані з майбутнім веденням бізнесу і не являють собою зобов'язання щодо реструктуризації на кінець звітного періоду. Такі видатки визнають так, ніби вони виникли незалежно від реструктуризації.
- 82 Майбутні операційні збитки, які можна ідентифікувати до дати реструктуризації, не включаються в забезпечення, якщо вони не відносяться до обтяжливого договору, як визначено у пункті 10.
- 83 Пункт 51 вимагає не враховувати під час оцінки забезпечення реструктуризації прибутки від очікуваного вибуття активів, навіть якщо продаж активів передбачається як частина реструктуризації.

Розкриття інформації

- 84 **Для кожного класу забезпечення суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про:**
- (а) **балансову вартість на початок і кінець періоду;**
 - (б) **додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих забезпечень;**
 - (в) **використані суми (тобто, витрачені і списані за рахунок забезпечення) протягом періоду;**
 - (г) **невикористані суми, відновлені протягом періоду;**
 - (г) **збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яка виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту.**
- Порівняльна інформація не вимагається.**
- 85 **Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію для кожного класу забезпечення:**
- (а) **стислий опис сутності зобов'язання і визначення очікуваного часу будь-якого відповідного вибуття економічних вигід;**
 - (б) **інформацію про невизначеність щодо суми або часу такого вибуття. Там, де необхідно подати відповідну інформацію, суб'єктові господарювання слід розкривати основні припущення щодо майбутніх подій, як це зазначено у пункті 48;**
 - (в) **суму будь-якого очікуваного відшкодування із зазначенням суми будь-якого активу, визнаного для цього очікуваного відшкодування.**
- 86 **Якщо можливість будь-якого вибуття при погашенні не є віддаленою, суб'єктові господарювання слід розкривати для кожного класу умовного зобов'язання на кінець звітного періоду стислу інформацію про сутність умовного зобов'язання і, якщо можливо:**
- (а) **наближену оцінку його фінансового впливу, здійснену згідно з пунктами 36-52;**
 - (б) **інформацію про невизначеності щодо суми або часу будь-якого вибуття; та**
 - (в) **можливість будь-якого відшкодування.**
- 87 Визначаючи, які забезпечення або умовні зобов'язання можна об'єднати в один клас, треба розглянути, чи є сутність статей достатньо подібним для єдиного звіту про них на виконання вимог

пунктів 85 (а) і (б) та 86 (а) і (б). Отже, доречним може бути розгляд сум забезпечення, пов'язаних з гарантіями на різні вироби, як єдиного класу; але недоречним буде розглядати як єдиний клас ті суми, які пов'язані зі звичайними гарантіями, а також суми, які залежать від вирішення судових справ.

- 88 У випадках, коли забезпечення і умовне зобов'язання виникають з тієї самої сукупності обставин, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію, що її вимагають пункти 84–86, із зазначенням зв'язку між забезпеченням і умовним зобов'язанням.
- 89 **Коли надходження економічних вигід є ймовірним, суб'єктові господарювання слід розкривати стисло інформацію про сутність умовних активів на кінець звітного періоду і (якщо можливо) про оцінку їхнього фінансового впливу, визначеного із застосуванням принципів, вказаних для забезпечень у пунктах 36–52.**
- 90 Важливо, щоб розкриття інформації про умовні активи уникало таких ознак імовірності отримання доходу, які вводять в оману.
- 91 **У випадках, коли будь-яка інформація, що її вимагають пункти 86 і 89, не розкривається, тому що це неможливо, потрібно вказувати на цей факт.**
- 92 **У надзвичайно рідкісних випадках можна очікувати, що розкриття деякої або всієї інформації, що її вимагають пункти 84–89, завдасть серйозної шкоди позиціям суб'єкта господарювання в супереччі з іншими сторонами щодо предмету забезпечення, умовного зобов'язання чи умовного активу. В таких випадках суб'єктові господарювання можна не розкривати інформацію, але слід розкривати загальний характер суперечки, а також той факт, що інформація не була розкрита, і причини цього.**

Перехідні положення

- 93 **Вплив застосування цього Стандарту з дати набрання ним чинності (або раніше) слід відобразити у звітності як коригування залишку нерозподілених прибутків на початок періоду, у якому Стандарт уперше застосовують. Суб'єкти господарювання заохочуються, але від них не вимагається коригувати залишок нерозподілених прибутків на початок найбільш раннього з періодів, що представлено та перераховувати порівняльну інформацію. Якщо порівняльну інформацію не перераховано, він розкриває цей факт.**
- 94 [Вилучено]
- 94А Документом “Обтяжливі договори - вартість виконання договору”, випущеним у травні 2020 року, додано пункт 68А та змінено пункт 69. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до договорів, щодо яких він ще не виконав усі свої зобов'язання на початок річного звітного періоду, у якому він вперше застосовує зміни (дата першого застосування). Суб'єкт господарювання не повинен перераховувати порівняльну інформацію. Натомість суб'єкт господарювання визнає кумулятивний ефект від першого застосування змін як коригування початкового залишку нерозподіленого прибутку або іншої складової власного капіталу, відповідно, на дату першого застосування.

Дата набрання чинності

- 95 Цей Стандарт набирає чинності для річних фінансових звітностей, що охоплюють періоди, які починаються 1 липня 1999 року або пізніше. Більш раннє застосування до цієї дати заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для періодів, які починаються до 1 липня 1999 р., він розкриває інформацію про цей факт.
- 96 [Вилучено]
- 97 [Вилучено]
- 98 [Вилучено]
- 99 Документ “Щорічні вдосконалення МСФЗ Цикл 2010–2012 рр.”, випущений у грудні 2013 року, змінив пункт 5 внаслідок внесення зміни до МСФЗ 3. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну перспективно до об'єднань бізнесу, до яких застосовується МСФЗ 3.
- 100 МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами”, випущений у травні 2014 року, змінив пункт 5 та вилучив пункт 6. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 15.
- 101 МСФЗ 9, випущений у липні 2014 року, змінив пункт 2 та вилучив пункти 97 та 98. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо застосовує МСФЗ 9.
- 102 МСФЗ 16, випущений у січні 2016 року, змінив пункт 5. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо застосовує МСФЗ 16.
- 103 МСФЗ 17, випущений у травні 2017 року, змінив пункт 5. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо застосовує МСФЗ 17.
- 104 Документ “Визначення Суттєвості” (Зміни до МСБО 1 та МСБО 8), випущений у жовтні 2018 року, змінив пункт 75. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно для річних періодів, що розпочинаються з або після 1 січня 2020 року. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт

МСБО 37

господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він розкриває інформацію про цей факт. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо застосовує зміни до визначення суттєвого у пункті 7 МСБО 1 та пунктах 5 та 6 МСБО 8.

- 105 Документом *“Обтяжливі договори – вартість виконання договору”*, випущеним у травні 2020 року, додано пункти 68А та 94А та внесено зміни до пункту 69. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних звітних періодів, що починаються з 1 січня 2022 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він розкриває інформацію про цей факт.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38

Нематеріальні активи

Мета

- 1 Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до нематеріальних активів, які конкретно не розглядаються в іншому Стандарті. Цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати нематеріальний актив, якщо і тільки якщо він відповідає певним критеріям. Стандарт також визначає, як оцінювати балансову вартість нематеріальних активів і вимагає розкриття певної інформації про нематеріальні активи.

Сфера застосування

- 2 Цей Стандарт слід застосовувати в обліку нематеріальних активів, за винятком:
- а) нематеріальних активів, на які поширюється сфера застосування іншого стандарту;
 - б) фінансових активів, визначених у МСБО 32 "Фінансові інструменти: подання";
 - в) визнання та оцінка активів, пов'язаних з розвідкою та оцінкою (див. МСБО 6 "Розвідка та запасів корисних копалин"); та
 - г) видатків на розвідку або розробку і видобування корисних копалин, нафти, природного газу і подібних невідновлюваних ресурсів.
- 3 Якщо інший стандарт визначає порядок обліку для конкретного типу нематеріальних активів, суб'єкт господарювання застосовує той стандарт замість цього Стандарту. Наприклад, цей Стандарт не застосовують до:
- а) нематеріальних активів, утримуваних суб'єктом господарювання для продажу у ході звичайного ведення бізнесу (див. МСБО 2 "Запаси");
 - б) відстрочених податкових активів (див. МСБО 12 "Податки на прибуток");
 - в) оренди нематеріальних активів, на яку поширюється сфера застосування МСФЗ 16 "Оренда";
 - г) активів, які виникають від виплат працівникам (див. МСБО 19 "Виплати працівникам");
 - г) фінансових активів, визначених у МСБО 32. Визнання та оцінку деяких фінансових активів розглянуто в МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність", МСБО 27 "Окрема фінансова звітність" та МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства";
 - д) гудвілу, який виникає при об'єднанні бізнесу (див. МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу");
 - е) контрактів, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 17 «Страхові контракти» та будь-яких активів для аквізичійних грошових потоків, як визначено в МСФЗ 17;
 - е) непоточних нематеріальних активів, класифікованих, як утримувані для продажу (або включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу) відповідно до МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність";
 - ж) активів, що виникають внаслідок договорів з клієнтами, визнання яких здійснюється відповідно до МСФЗ 15 "Дохід від договорів з клієнтами".
- 4 Деякі нематеріальні активи можуть міститися в (або на) фізичній субстанції, такій як компакт-диск (у випадку комп'ютерного програмного забезпечення), юридична документація (у випадку ліцензії чи патенту) або плівка. Визначаючи, згідно з яким стандартом слід розглядати актив, що об'єднує нематеріальні і матеріальні елементи (тобто, згідно з МСБО 16 "Основні засоби", чи як нематеріальний актив згідно з цим Стандартом), суб'єкт господарювання застосовує судження, щоб оцінити, який елемент є суттєвішим. Наприклад, комп'ютерне програмне забезпечення для верстата, який управляється комп'ютером і не може функціонувати без цього конкретного програмного забезпечення, є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, тому його

розглядають як основний засіб. Так саме оцінюють операційну систему комп'ютера. Якщо програмне забезпечення не є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, то його розглядають як нематеріальний актив.

- 5 Цей Стандарт застосовують, серед іншого, до видатків на рекламування, навчання, введення в експлуатацію, розробки та дослідження. Діяльність із розробок та дослідження спрямована на розвиток знань. Отже, хоча результатом такої діяльності може стати актив з фізичною субстанцією (наприклад, прототип), але фізичний елемент активу є вторинним щодо його нематеріального компонента, тобто щодо втілених у ньому знань.
- 6 Права що належать орендареві за ліцензійними договорами на такі об'єкти, як кінофільми, відеозаписи, вистави, рукописи, патенти та авторські права виключені зі сфери застосування МСФЗ 16 і на них поширюється сфера застосування цього Стандарту.
- 7 Винятки зі сфери застосування будь-якого стандарту можуть бути, якщо певні види діяльності або операції настільки специфічні, що спричиняють виникнення облікових питань, які, можливо, слід розглядати в інший спосіб. Такі питання виникають щодо обліку видатків на розвідування, розробку та видобування нафти, газу та інших корисних копалин у видобувних галузях, а також у випадку страхових контрактів. Отже, цей Стандарт не застосовується до видатків за такими видами діяльності та контрактів. Проте цей Стандарт застосовується до інших нематеріальних активів, використовуваних у видобувних галузях чи страховиками (таких як комп'ютерне програмне забезпечення), а також до інших видатків (таких як витрати на введення в експлуатацію), понесених у видобувних галузях чи страховиками.

Визначення

- 8 Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Актив – це ресурс:

- а) контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій; та
- б) від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання.

Амортизація – систематичний розподіл суми, що амортизується, нематеріального активу протягом строку його корисного використання.

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

Вартість, визначена суб'єктом господарювання – теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисного використання або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання.

Дослідження – оригінальні та заплановані дослідження, здійснювані для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань.

Збиток від зменшення корисності – сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

Ліквідаційна вартість нематеріального активу – попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якби вік і стан активу були такими, які очікуються по закінченні строку його корисного використання.

Монетарні активи – утримувані гроші та активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей.

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Розробка – застосування даних наукового дослідження чи іншого знання для планування чи проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, механізмів, товарів, технологій, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання.

Собівартість – сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, що відноситься на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ (наприклад, МСФЗ 2 “Платіж на основі акцій”).

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

Строк корисного використання – це:

- а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб’єктом господарювання, або
- б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб’єкт господарювання очікує отримати від активу.

Сума, що амортизується – собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Нематеріальні активи

- 9 Суб’єкти господарювання часто витрачають ресурси чи несуть зобов’язання при придбанні, розробці, обслуговуванні чи збільшенні корисності нематеріальних ресурсів, таких як технічні чи наукові знання, розробка та запровадження нових технологій і систем, ліцензії, інтелектуальна власність, ринкові дослідження та торгові марки (включаючи марки товару та назви видань). Розповсюдженими прикладами об’єктів, що їх охоплюють ці широкі поняття, є комп’ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, ліцензії на риболовлю, квоти на імпорт, франшизи, взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, лояльність клієнтів, частка ринку та маркетингові права.
- 10 Не всі об’єкти, описані у пункті 9, відповідають визначенню нематеріального активу (йдеться про можливість ідентифікації, контроль над ресурсом та існування майбутніх економічних вигід). Якщо об’єкт, на який поширюється сфера застосування цього Стандарту, не відповідає визначенню нематеріального активу, то видатки на його придбання або внутрішнє генерування визнаються як витрати у період їхнього понесення. Проте, якщо об’єкт придбано при об’єднанні бізнесу, він складає частину гудвілу, визнаного на дату придбання (див. пункт 68).

Можливість ідентифікації

- 11 За визначенням нематеріального активу, його необхідно ідентифікувати так, щоб відокремлювати від гудвілу. Гудвіл, визнаний при об’єднанні бізнесу, є активом, який відображає майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних при об’єднанні бізнесу, що їх не можна ідентифікувати індивідуально або визнати окремо. Майбутні економічні вигоди можуть бути результатом синергії придбаних активів, що їх можна ідентифікувати, або активів, які індивідуально не відповідають критеріям визнання у фінансовій звітності.
- 12 **Актив є ідентифікованим, якщо він:**
 - а) може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб’єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов’язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов’язанням, незалежно від того, чи має суб’єкт господарювання намір зробити це, або
 - б) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб’єкта господарювання або ж від інших прав та зобов’язань.

Контроль

- 13 Суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Здатність суб'єкта господарювання контролювати майбутні економічні вигоди від нематеріального активу, як правило, виходить з юридичних прав, які можна забезпечити в судовому порядку. В разі відсутності юридичних прав контроль довести складніше. Проте юридичне забезпечення права не є необхідною умовою для контролю, оскільки суб'єкт господарювання може бути в змозі контролювати майбутні економічні вигоди в інший спосіб.
- 14 Майбутні економічні вигоди можна отримати від знання ринку та технічних знань. Суб'єкт господарювання контролює ці вигоди, якщо, наприклад, знання охороняються юридичними правами, такими як авторські права, обмеження торговельних угод (там, де це дозволено) або юридичними зобов'язаннями працівників зберігати конфіденційність.
- 15 Суб'єкт господарювання може мати групу кваліфікованих працівників і бути здатним визначити зростаючу кваліфікацію працівників, що спричинить майбутні економічні вигоди від навчання. Суб'єкт господарювання може також очікувати, що персонал продовжуватиме надавати йому свою кваліфікацію. Проте, як правило, суб'єкт господарювання не має достатнього контролю над очікуваними майбутніми економічними вигодами, отримуваними від групи кваліфікованих працівників і від навчання, щоб вважати ці об'єкти такими, що відповідають визначенню нематеріального активу. З тієї ж причини малоімовірно, що певне управління чи технічний талант відповідають визначенню нематеріального активу, крім випадків, коли їх використання та отримання очікуваних майбутніх економічних вигід захищені юридичними правами та якщо вони при цьому відповідають іншим складникам визначення.
- 16 Суб'єкт господарювання може мати портфель клієнтів або частку ринку й очікувати, що завдяки його зусиллям із поліпшення взаємовідносин з клієнтами та їхньої лояльності, клієнти продовжуватимуть здійснювати операції з суб'єктом господарювання. Проте за відсутності юридичних прав захисту або інших способів контролю взаємовідносин з клієнтами чи їхньої лояльності суб'єкт господарювання, як правило, не має достатнього контролю над економічними вигодами від взаємовідносин з клієнтами чи від їхньої лояльності, щоб розглядати ці об'єкти (портфель клієнтів, частку ринку, взаємовідносини з клієнтами та їхню лояльність) як такі, що відповідають визначенню нематеріальних активів. За відсутності юридичних прав захисту взаємовідносин з клієнтами, обмінні операції з однаковими або подібними взаємовідносинами з клієнтами (крім частини об'єднання бізнесу) надають свідчення того, що суб'єкт господарювання все-таки здатний контролювати очікувані майбутні вигоди від взаємовідносин з клієнтами. Оскільки такі обмінні операції надають також свідчення того, що взаємовідносини з клієнтами можуть бути відокремлені, такі взаємовідносини з клієнтами відповідають визначенню нематеріального активу.

Майбутні економічні вигоди

- 17 Майбутні економічні вигоди, які надходять від нематеріального активу, можуть включати дохід від продажу продукції чи послуг, скорочення витрат або інші вигоди, які є результатом використання активу суб'єктом господарювання. Наприклад, використання інтелектуальної власності у виробничому процесі може зменшити майбутні виробничі витрати, а не збільшити майбутні доходи.

Визнання та оцінка

- 18 Для визнання статті як нематеріального активу суб'єктові господарювання треба довести, що стаття відповідає:
- а) визначенню нематеріального активу (див. пункти 8-17); та
 - б) критеріям визнання (див. пункти 21-23).

Ця вимога застосовується до витрат, які були первісно понесені для придбання або внутрішнього генерування нематеріального активу, і тих витрат, які були здійснені в подальшому для розширення, заміни частини або для обслуговування цього нематеріального активу.

- 19 Пункти 25-32 стосуються застосування критеріїв визнання до окремо придбаних нематеріальних активів, а пункти 33-43 розглядають їх застосування до нематеріальних активів, придбаних під час об'єднання бізнесу. Пункт 44 розглядає первісну оцінку нематеріальних активів, придбаних шляхом державного гранту; в пунктах 45-47 йдеться про обмін нематеріальних активів, а в пунктах 48-50 – про підхід до обліку внутрішньо генерованого гудвілу. Пункти 51-67 стосуються первісного визнання та оцінки внутрішньо генерованих нематеріальних активів.
- 20 Характер нематеріального активу є таким, що часто розширення або заміни частини такого активу не відбувається. Відповідно, більша частина подальших видатків буде спрямована скоріше на збереження очікуваних майбутніх економічних вигід, утілених в існуючому нематеріальному активі, аніж на забезпечення відповідності визначенню нематеріального активу і критеріям його визнання у цьому Стандарті. Крім того, часто буває важко прямо віднести подальші видатки до певного нематеріального активу, а не на весь бізнес у цілому. Отже, лише в рідкісних випадках подальші видатки (тобто видатки, понесені після первісного визнання придбаного нематеріального активу або ж після створення внутрішньо генерованого нематеріального активу) будуть визнаватися у балансовій вартості активу. Згідно з пунктом 63, подальші видатки на торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за своєю сутністю об'єкти (незалежно від того, чи є вони придбані чи внутрішньо генеровані) завжди визнаються у прибутку чи збитку в періоді, коли вони понесені. Це пояснюється тим, що такі видатки не можна відокремити від видатків на розвиток бізнесу в цілому.
- 21 **Нематеріальний актив слід визнавати, якщо і тільки якщо:**
- а) є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до суб'єкта господарювання; та
 - б) собівартість активу можна достовірно оцінити.
- 22 **Суб'єктові господарювання слід оцінювати ймовірність очікуваних майбутніх економічних вигід, використовуючи припущення, які можна обґрунтувати і підтвердити. Ці припущення відображають найкращу оцінку управлінським персоналом сукупності економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисного використання.**
- 23 Щоб оцінити ступінь визначеності, властивий надходженню майбутніх економічних вигід, що відносяться до використання активу, суб'єкт господарювання застосовує судження, зроблене на основі свідчень, наявних на час первісного визнання, надаючи перевагу зовнішнім свідченням.
- 24 **Нематеріальний актив слід первісно оцінювати за собівартістю.**

Окреме придбання

- 25 Як правило, ціна яку сплачує суб'єкт господарювання для придбання нематеріального активу окремо, відобразатиме очікування щодо ймовірності надходження до цього суб'єкта господарювання тих очікуваних майбутніх економічних вигід, що втілені в цьому активі. Іншими словами, суб'єкт господарювання очікує, що відбудеться надходження економічних вигід, навіть якщо існує невизначеність щодо часу чи суми такого надходження. Таким чином, нематеріальні активи, що були придбані окремо, завжди відповідатимуть критерію визнання імовірності, наведеному в пункті 21а).
- 26 Крім того, собівартість придбаного окремо нематеріального активу, як правило, можна достовірно оцінити. Особливо це стосується випадків, коли компенсація за придбання надається у формі грошових коштів або інших монетарних активів.
- 27 Витрати на придбання окремо придбаного нематеріального активу містять:
- а) ціну його придбання, включаючи ввізне мито та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних та інших знижок; та
 - б) будь-які витрати, які можна прямо віднести до підготовки цього активу для використання за призначенням.

- 28 Прикладами безпосередньо пов'язаних витрат є:
- витрати на виплати працівникам (як визначено в МСБО 19), які виникають безпосередньо від приведення активу до робочого стану;
 - гонорари спеціалістам, виплачені безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану; та
 - витрати на перевірку відповідного функціонування такого активу.
- 29 Приклади видатків, які не є складовою собівартості нематеріального активу:
- витрати на введення нового продукту чи послуги (включаючи витрати на діяльність з рекламування та стимулювання продажу);
 - витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку персоналу); та
 - адміністративні та інші загальні накладні витрати.
- 30 Визнання витрат у балансовій вартості нематеріального активу припиняється, коли актив приведено у стан, необхідний для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Таким чином, витрати, понесені під час використання або переміщення нематеріального активу, не включаються до балансової вартості цього активу. Наприклад, наведені далі витрати не включаються в балансову вартість нематеріального активу:
- витрати, понесені в той час, коли актив, придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом, не був введений у експлуатацію; та
 - первісні операційні збитки, наприклад, такі, що були понесені під час формування попиту на продукцію активу.
- 31 Деякі види діяльності відбуваються в зв'язку з розробкою нематеріального активу, але вони не є необхідними для приведення активу до стану, в якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Такі побічні операції можуть відбуватися до або під час діяльності з розробки. Оскільки побічні операції не є необхідними для приведення активу до стану, необхідного для його використання у спосіб, визначений управлінським персоналом, то дохід від побічних операцій і пов'язані з ними витрати негайно визнаються у прибутку чи збитку і включаються до відповідної класифікації доходу та витрат.
- 32 Коли платіж за нематеріальний актив відкладають на строк довший, ніж звичайний строк кредиту, тоді собівартістю активу буде грошовий еквівалент ціни. Різниця між цією сумою та загальними виплатами визнається як витрати на відсотки за період кредиту, якщо їх не капіталізують відповідно до МСБО 23 "Витрати на позики".

Придбання як частина об'єднання бізнесу

- 33 Відповідно до МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу", якщо нематеріальний актив купують при об'єднанні бізнесу, собівартістю нематеріального активу є його справедлива вартість на дату придбання. Справедлива вартість нематеріального активу відображатиме очікування учасників ринку на дату придбання щодо ймовірності надходження до суб'єкта господарювання майбутніх економічних вигід, утілених у цьому активі. Іншими словами, суб'єкт господарювання очікує, що відбудеться надходження економічних вигід, навіть якщо існує невизначеність щодо часу чи суми такого надходження. Отже, нематеріальні активи, придбані при об'єднанні бізнесу, завжди відповідають критерію визнання ймовірності, наведеному в пункті 21а). Якщо актив, придбаний при об'єднанні бізнесу, є відокремлюваним або він виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, то існує достатня інформація для достовірної оцінки справедливої вартості активу. Отже, нематеріальні активи, придбані при об'єднанні бізнесу, завжди відповідають критерію достовірної оцінки, наведеному в пункті 21б).
- 34 Відповідно до цього Стандарту та МСФЗ 3 (переглянутого в 2008 р.) покупець визнає (на дату придбання окремо від гудвілу) нематеріальний актив об'єкта придбання, незалежно від того, чи був цей актив визнаний об'єктом придбання до об'єднання бізнесу. Це означає, що покупець визнає як актив окремо від гудвілу незавершений проект з дослідження і розробки об'єкта придбання, якщо

цей проект відповідає визначенню нематеріального активу. Незавершений проект з дослідження і розробки об'єкта придбання відповідає визначенню нематеріального активу, якщо він:

- а) відповідає визначенню активу; та
- б) може бути ідентифікованим, тобто є відокремлюваним або виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав.

Нематеріальний актив, придбаний при об'єднанні бізнесу

- 35 Якщо нематеріальний актив, придбаний при об'єднанні бізнесу, є відокремлюваним або виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, існує достатня інформація для достовірної оцінки справедливої вартості активу. Якщо для попередніх оцінок, які застосовуються для визначення справедливої вартості нематеріального активу, є певний діапазон можливих результатів з різним ступенем імовірності, то ця невизначеність включається в оцінку справедливої вартості активу.
- 36 Нематеріальний актив, придбаний при об'єднанні бізнесу, може бути відокремлюваним, але тільки разом з пов'язаним з ним контрактом, активом, який може бути ідентифікований, або зобов'язанням. В таких випадках покупець визнає такий нематеріальний актив окремо від гудвілу, але разом з пов'язаною з ним статтею.
- 37 Покупець може визнати групу сполучених нематеріальних активів як єдиний актив за умови, що окремі активи мають подібний строк корисного використання. Наприклад, терміни „бренд” та „назва бренду” часто використовуються як синоніми торгових та інших марок. Однак перші є загальними маркетинговими термінами, які здебільшого використовуються для посилання на групу сполучених активів, таких як торгові марки (або знаки обслуговування) і пов'язані з відповідною торговою назвою товару, формулами, рецептами та технологічною експертизою.

38–41 [Вилучено]

Подальші видатки на придбаний незавершений проект з дослідження і розробки

- 42 **Витрати на дослідження або розробки, які:**
 - а) пов'язані з незавершеним проектом із дослідження або розробки, який був придбаний окремо або при об'єднанні бізнесу, і які визнані як нематеріальний актив; та
 - б) понесені після придбання такого проекту

слід відображати в обліку відповідно до пунктів 54-62.

- 43 Застосування вимог, наведених у пунктах 54-62, означає, що подальші видатки на незавершений проект із дослідження або розробки, який був придбаний окремо або при об'єднанні бізнесу і визнаний як нематеріальний актив, слід:
 - а) визнавати як витрати у періоді їхнього понесення, якщо вони є видатками на дослідження;
 - б) визнавати як витрати, в періоді їхнього понесення, якщо вони є видатками на розробку, які не відповідають критерію (наведеному в пункті 57) для їх визнання як нематеріального активу;
 - та
 - в) додавати до балансової вартості придбаного незавершеного проекту з дослідження або розробки, якщо вони є видатками на розробку, які відповідають критерію визнання в пункті 57.

Придбання шляхом державного гранту

- 44 У деяких випадках нематеріальний актив можна придбати безкоштовно або за номінальну компенсацію шляхом державного гранту. Це може відбуватися, коли держава передає чи розподіляє суб'єктові господарювання нематеріальні активи, такі як права на посадку в аеропорту, ліцензії на роботу радіо- чи телестанцій, імпорتنі ліцензії чи квоти або права доступу до інших обмежених ресурсів. Відповідно до МСБО 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу", суб'єкт господарювання може обрати первісне визнання за справедливою вартістю і для нематеріального активу, і для гранту. Якщо суб'єкт господарювання вирішує первісно не визнавати актив за справедливою вартістю, він первісно визнає актив за номінальною сумою (згідно з іншим підходом, дозволенім у МСБО 20) плюс будь-які видатки, що прямо відносяться до підготовки активу до його використання за призначенням.

Обмін активів

- 45 Один або кілька нематеріальних активів можуть бути придбаними в обмін на немонетарний актив (чи активи), або ж на поєднання монетарних і немонетарних активів. Наведене далі обговорення розглядає тільки обмін одного немонетарного активу на інший, але воно також стосується всіх видів обміну, наведених у попередньому реченні. Собівартість такого нематеріального активу оцінюють за справедливою вартістю за винятком випадків, коли а) ця операція з обміну позбавлена комерційної сутності або б) неможливо достовірно оцінити справедливую вартість ані отриманого, ані відданого активу. Придбаний актив оцінюють у цей спосіб, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний актив оцінюють не за справедливою вартістю, його собівартість визначається за балансовою вартістю відданого активу.
- 46 Суб'єкт господарювання визначає, чи притаманна операції комерційна сутність, розглядаючи міру, якою майбутні грошові потоки, за очікуваннями, зміняться в результаті цієї операції. Обмінна операція має комерційну сутність, якщо:
- а) конфігурація грошових потоків (тобто ризик, час та суми) від отриманого активу відрізняється від конфігурації грошових потоків за відданим активом; або
 - б) визначена суб'єктом господарювання вартість тієї частки його діяльності, на яку впливає операція, змінюється в результаті обміну; та
 - в) різниця в а) або б) є суттєвою відносно справедливої вартості обмінених активів.

З метою визначення наявності комерційної сутності операції, вартість частки діяльності, визначена суб'єктом господарювання, на яку впливає операція, має відображати грошові потоки після оподаткування. Результат цього аналізу може бути очевидним і без необхідності для суб'єкта господарювання здійснювати деталізовані обчислення.

- 47 Пункт 21б) визначає, що можливість достовірного оцінювання собівартості нематеріального активу є умовою для його визнання. Справедливу вартість нематеріального активу можна достовірно визначити, якщо а) відхилення у діапазоні обґрунтованих оцінок справедливої вартості не є суттєвими для певного активу або б) імовірність різних оцінок у межах діапазону може бути обґрунтовано визначена і використана для оцінки справедливої вартості. Якщо суб'єкт господарювання може достовірно оцінити справедливую вартість отриманого або відданого активу, тоді для оцінки собівартості застосовується справедлива вартість відданого активу, якщо тільки справедлива вартість отриманого активу не є більш очевидною.

Внутрішньо генерований гудвіл

- 48 **Внутрішньо генерований гудвіл не слід визнавати як актив.**
- 49 У деяких випадках відбувається понесення видатків для генерування майбутніх економічних вигід, але в результаті цього не створюється нематеріальний актив, який відповідає критеріям визнання цього Стандарту. Ці видатки часто характеризуються як такі, що роблять внесок до внутрішньо

генерованого гудвілу. Внутрішньо генерований гудвіл не визнається як актив, оскільки він не є ідентифікованим ресурсом (тобто не є відокремлюваним і не походить від договірних або інших юридичних прав), який контролюється суб'єктом господарювання і який можна достовірно оцінити за собівартістю.

- 50 Різниця між справедливою вартістю суб'єкта господарювання та балансовою вартістю його ідентифікованих чистих активів у будь-який момент можуть охоплювати ряд чинників, які впливають на справедливу вартість суб'єкта господарювання. Проте ці різниці не відображають собівартість нематеріального активу, контролюваного цим суб'єктом господарювання.

Внутрішньо генеровані нематеріальні активи

- 51 Іноді важко оцінити, чи відповідає внутрішньо генерований нематеріальний актив критеріям визнання, внаслідок проблем із:
- визначенням, чи існує ідентифікований актив, який генеруватиме майбутні економічні вигоди, а також момент часу, на який він існує; та
 - достовірним визначенням собівартості активу. В деяких випадках вартість внутрішнього генерування нематеріального активу не можна відокремити від вартості обслуговування або збільшення корисності внутрішньо генерованого гудвілу суб'єкта господарювання чи від здійснення щоденних операцій.
- Отже, крім відповідності загальним вимогам до визнання та первісної оцінки нематеріального активу, суб'єкт господарювання застосовує вимоги та керівництво, зазначені далі у пунктах 52-67, до всіх внутрішньо генерованих нематеріальних активів.
- 52 Щоб оцінити, чи відповідає внутрішньо генерований нематеріальний актив критеріям визнання, суб'єкт господарювання класифікує генерування активу на:
- етап дослідження; та
 - етап розробки.
- Хоча терміни „дослідження” і „розробка” є визначеними, терміни „етап дослідження” і „етап розробки” вживаються у цьому Стандарті в ширшому розумінні.
- 53 Якщо суб'єкт господарювання не може відокремити етап дослідження від етапу розробки внутрішнього проекту для створення нематеріального активу, він розглядає видатки на такий проект так, ніби вони були понесені лише на етапі дослідження.

Етап дослідження

- 54 **Не слід визнавати жодного нематеріального активу, що виникає в результаті дослідження (чи в результаті етапу дослідження внутрішнього проекту). Видатки на дослідження (чи на етап дослідження внутрішнього проекту) слід визнавати як витрати у періоді їхнього понесення.**
- 55 На етапі дослідження внутрішнього проекту суб'єкт господарювання не може довести існування нематеріального активу, який генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Отже, ці видатки визнаються як витрати в періоді їхнього понесення.
- 56 Прикладами діяльності з дослідження є:
- діяльність, спрямована на отримання нових знань;
 - пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань;
 - пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам; та
 - формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам.

Етап розробок

- 57 Нематеріальний актив, який виникає в результаті розробки (чи в результаті етапу розробки внутрішнього проекту), слід визнавати, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання може довести все, що зазначено нижче:
- а) технічну можливість завершити створення нематеріального активу так, щоб він був придатний до використання або продажу;
 - б) свій намір завершити створення нематеріального активу та використовувати або продати його;
 - в) свою здатність використовувати або продати нематеріальний актив;
 - г) як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Серед іншого, суб'єктові господарювання слід довести існування ринку для продукції нематеріального активу чи для самого нематеріального активу або (якщо його використовуватимуть внутрішньо) корисність нематеріального активу;
 - ґ) наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розробки та використання чи продажу нематеріального активу;
 - д) свою здатність достовірно оцінити видатки, які відносяться до нематеріального активу протягом його розробки.
- 58 На етапі розробки внутрішнього проекту суб'єкт господарювання в деяких випадках може ідентифікувати нематеріальний актив та довести, що цей актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Це відбувається тому, що етап розробки проекту більше просунутий порівняно з етапом дослідження.
- 59 Прикладами діяльності з розробки є:
- а) проектування, конструювання та випробовування прототипів та моделей перед комерційним виробництвом або використанням;
 - б) проектування інструментів, матриць, ливарних форм та штампів, у яких застосовано нову технологію;
 - в) проектування, конструювання та функціонування дослідного заводу, який за масштабом не є економічно доцільними для комерційного виробництва; та
 - г) проектування, конструювання та випробовування обраних варіантів нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологічних процесів, систем чи послуг.
- 60 Щоб продемонструвати, як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди, суб'єкт господарювання оцінює майбутні економічні вигоди, які будуть отримані від нематеріального активу, використовуючи принципи в МСБО 36 "Зменшення корисності активів". Якщо актив генеруватиме економічні вигоди лише у поєднанні з іншими активами, суб'єкт господарювання застосовує концепцію одиниць, які генерують грошові кошти в МСБО 36.
- 61 Доступність ресурсів для створення, використання та отримання вигід від нематеріального активу можна довести, наприклад, за допомогою бізнес-плану, в якому наведено необхідні технічні, фінансові та інші ресурси, а також здатність суб'єкта господарювання забезпечити ці ресурси. В деяких випадках суб'єкт господарювання доводить доступність зовнішнього фінансування, отримуючи свідчення від позикодавця про його готовність фінансувати план.
- 62 Системи калькулювання витрат суб'єкта господарювання часто можуть достовірно оцінити собівартість внутрішнього генерування нематеріального активу, наприклад, заробітну плату та інші видатки, понесені при застереженні авторських прав чи ліцензій або під час розробки комп'ютерного програмного забезпечення.
- 63 Внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не слід визнавати як нематеріальні активи.

- 64 Видатки на внутрішньо генеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не можна відокремити від витрат на розвиток бізнесу в цілому. Отже, такі об'єкти не визнаються як нематеріальні активи.

Собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу

- 65 Собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу, за пунктом 24, це сума видатків, понесених з дати, коли нематеріальний актив уперше відповідає критеріям визнання у пунктах 21, 22 і 57. Пункт 71 забороняє відновлювати видатки, раніше визнані як витрати.
- 66 Собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу складається з усіх витрат, які можна прямо віднести до створення, виробництва та підготовки активу до використання у спосіб, визначений управлінським персоналом. Прикладами прямих витрат є:
- витрати на матеріали та послуги, використані чи спожиті під час генерування нематеріального активу;
 - витрати на виплати працівникам (як визначено в МСБО 19), які виникають унаслідок генерування нематеріального активу;
 - гонорари за реєстрацію юридичного права; та
 - амортизацію патентів та ліцензій, які використовуються для генерування нематеріального активу.

МСБО 23 визначає критерії для визнання відсотків як складника собівартості внутрішньо генерованого нематеріального активу.

- 67 До компонентів собівартості внутрішньо генерованого нематеріального активу не входять:
- видатки на продаж, адміністративні та інші загальні накладні видатки, якщо їх не можна прямо віднести до підготовки активу для використання;
 - ідентифіковані недоліки та початкові операційні збитки, що їх зазнають до того, як актив досягне запланованої ефективності; та
 - видатки на навчання працівників експлуатувати актив.

Приклад, що ілюструє пункт 65

Суб'єкт господарювання розробляє нову виробничу технологію. Протягом 20X5 р. понесені видатки становили 1000 ВО1, з яких 900 ВО були понесені до 1 грудня 20X5 р., а 100 ВО – у період між 1 грудня та 31 грудня 20X5 р. Суб'єкт господарювання здатний довести, що на 1 грудня 20X5 р. виробничий процес відповідав критеріям визнання як нематеріальний актив. Суму очікуваного відшкодування ноу-хау, втіленого в технології (включаючи майбутнє вибуття грошових коштів на завершення створення технології до того, як вона стане придатною для використання), оцінено в 500 ВО.

На кінець 20X5 р. технологія визнається як нематеріальний актив за собівартістю 100 ВО (видатки, понесені починаючи з дати відповідності критеріям визнання, тобто з 1 грудня 20X5 р.). Видаток сумою 900 ВО, понесений до 1 грудня 20X5 р., визнається як витрата, оскільки до 1 грудня 20X5 р. не було відповідності критеріям визнання. Цей видаток не становить частини собівартості технології, визнаної у звіті про фінансовий стан.

Протягом 20X6 р. понесені видатки дорівнюють 2000 ВО. На кінець 20X6 р. суму очікуваного відшкодування ноу-хау, втіленого в технології (включаючи майбутнє вибуття грошових коштів на завершення створення технології до того, як вона стане придатною для використання), оцінено в 1900 ВО.

На кінець 20X6 р. собівартість технології дорівнює 2100 ВО (видатки сумою 100 ВО, визнані на кінець 20X5 р., плюс видатки сумою 2000 ВО, визнані в 20X6 р.). Суб'єкт господарювання визнає збиток від зменшення корисності сумою 200 ВО для того, щоб скоригувати балансову вартість технології до збитку від зменшення корисності (2100 ВО) до суми її очікуваного відшкодування (1900). Цей збиток від зменшення корисності буде відновлено в наступному періоді в разі виконання вимог до відновлення

збитку від зменшення корисності, викладених у МСБО 36.

¹В цьому стандарті грошові суми деноміновані у "валютних одиницях (ВО)".

Визнання витрат

- 68 **Видатки на нематеріальний актив слід визнавати як витрати на момент їхнього понесення за винятком випадків, коли:**
- а) вони становлять частину собівартості нематеріального активу, який відповідає критеріям визнання (див. пункти 18-67); або
 - б) цей об'єкт був придбаний при об'єднанні бізнесу і його не можна визнати як нематеріальний актив. У цьому випадку він складає частину суми, визнаної як гудвіл на дату придбання (див. МСФЗ 3).
- 69 У деяких випадках видатки здійснюються для забезпечення майбутніх економічних вигід для суб'єкта господарювання, але при цьому не створюється і не купується жоден нематеріальний чи інший актив, який можна визнати. У випадку постачання товарів суб'єкт господарювання визнає такі видатки як витрати, коли він має право доступу до товарів. У випадку постачання послуг суб'єкт господарювання визнає видатки як витрати, коли він отримує послуги. Наприклад, видатки на дослідження визнаються як витрати на час їхнього понесення (див. пункт 54), за винятком випадків, коли вони придбаваються як складова об'єднання бізнесу. До інших прикладів видатків, що їх визнають як витрати на час їхнього понесення, належать:
- а) видатки з діяльності на введення в експлуатацію (тобто, витрати на введення в експлуатацію), за винятком випадків, коли їх включають у собівартість об'єкта основних засобів згідно з МСБО 16. Витрати на введення в експлуатацію можуть складатися з витрат на заснування (такі як витрати на юридичні та секретарські послуги), понесених при створенні юридичної особи, видатків на відкриття нових виробничих потужностей чи нового бізнесу (витрати, які передують відкриттю) або видатків на започаткування нової діяльності, продуктів чи процесів (витрати, які передують експлуатації);
 - б) видатки на навчання;
 - в) видатки на діяльність з рекламування та стимулювання продажу (включаючи каталоги «товари поштою»);
 - г) видатки на переміщення чи реорганізацію частини або всього суб'єкта господарювання.
- 69А Суб'єкт господарювання має право доступу до товарів, коли вони належать йому. Подібно до цього, він має право доступу до товарів, коли вони створені постачальником відповідно до умов угоди постачання та суб'єкт господарювання може вимагати доставити їх в обмін на платіж. Послуги отримані, коли вони виконуються постачальником відповідно до угоди про їх надання суб'єктові господарювання, а не коли суб'єкт господарювання використовує їх для постачання іншої послуги, наприклад, для доставки реклами клієнтам.
- 70 Пункт 68 не забороняє визнання суб'єктом господарювання попередньої оплати як активу, якщо платіж за товари чи послуги здійснено до отримання суб'єктом господарювання права доступу до цих товарів. Подібно до цього, пункт 68 не забороняє визнання суб'єктом господарювання попередньої оплати як активу, якщо платіж за послуги здійснено до отримання суб'єктом господарювання цих послуг.

Минулі витрати, які не слід визнавати як актив

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

Оцінка після визнання

- 72 Для своєї облікової політики суб'єкт господарювання обирає або модель собівартості в пункті 74, або модель переоцінки в пункті 75. Якщо облік нематеріального активу здійснюється за моделлю переоцінки, всі інші активи цього класу слід обліковувати за такою самою моделлю, за винятком випадків, коли для цих активів немає активного ринку.
- 73 Клас нематеріальних активів є групою активів подібного характеру і з подібним використанням в діяльності суб'єкта господарювання. Об'єкти в межах класу нематеріальних активів переоцінюються одночасно, щоб запобігти вибірковій переоцінці активів та відображенню у фінансовій звітності сум, які являють собою суміш витрат та вартостей станом на різні дати.

Модель собівартості

- 74 Після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності.

Модель переоцінки

- 75 Після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки, за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності. Для переоцінки згідно з цим Стандартом справедливу вартість слід оцінити за посиланням на активний ринок. Переоцінювати слід з достатньою регулярністю, щоб на кінець звітного періоду балансова вартість активу суттєво не відрізнялася від його справедливої вартості.
- 76 Модель переоцінки не дозволяє:
- переоцінювати нематеріальні активи, які не були попередньо визнані як активи; або
 - первісно визнавати нематеріальні активи за сумами, іншими, ніж їх собівартість.
- 77 Модель переоцінки застосовується після того, як актив було первісно визнано за собівартістю. Проте, якщо лише частина собівартості нематеріального активу визнається як актив, оскільки актив не відповідав критеріям визнання до досягнення відповідного етапу процесу (див. пункт 65), то модель переоцінки можна застосовувати до всього такого активу. Модель переоцінки можна також застосовувати до нематеріального активу, отриманого за державним грантом та визнаного за номінальною сумою (див. пункт 44).
- 78 Існування активного ринку для нематеріального активу є непоширеним явищем, хоча таке трапляється. Наприклад, у деяких юрисдикціях може існувати активний ринок для ліцензій на таксі, ліцензій на риболовлю або для квот на виробництво, що вільно обертаються. Проте активний ринок не може існувати для брендів, заголовків, видавничих прав на музику та фільми, патентів чи торгових марок, оскільки кожен такий актив є унікальним. Також, незважаючи на те, що нематеріальні активи купуються та продаються, контракти укладаються між індивідуальними покупцями та продавцями, а операції відбуваються порівняно рідко. З цих причин ціна, сплачена за один актив, не може дати достатнього свідчення справедливої вартості іншого активу. Крім того, інформація про ціни часто не є загальнодоступною.
- 79 Періодичність переоцінки залежить від несталості справедливої вартості переоцінюваних нематеріальних активів. Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, потрібна подальша переоцінка. Справедлива вартість деяких нематеріальних активів може зазнавати суттєвих та несталих змін, що спричиняє потребу щорічної

переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для нематеріальних активів із несуттєвими змінами справедливої вартості.

80 Коли нематеріальний актив переоцінюють, вартість такого активу коригують до переоціненої величини. На дату переоцінки з активом чинять в один з таких способів:

- а) валову балансову вартість коригують у такий спосіб, який відповідає переоцінці балансової вартості цього активу. Наприклад, валова балансова вартість може бути перерахована внаслідок посилання на відкриті ринкові дані або вона може бути перерахована пропорційно до зміни балансової вартості. Накопичену амортизацію на дату переоцінки коригують так, щоб вона дорівнювала різниці між валовою балансовою вартістю активу після урахування накопичених збитків внаслідок зменшення корисності; або
- б) накопичену амортизацію вилучають з валової балансової вартості активу.

Величина коригування накопиченої амортизації становить частину збільшення або зменшення балансової вартості, яке обліковують відповідно до пунктів 85 та 86.

81 **Якщо нематеріальний актив у складі класу переоцінених нематеріальних активів не можна переоцінити (оскільки для нього не існує активного ринку), цей актив слід відображати за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності.**

82 **Якщо справедливу вартість переоціненого нематеріального активу більше не можна визначити посиланням на активний ринок, то балансовою вартістю активу має бути його переоцінена вартість на дату останньої переоцінки з посиланням на активний ринок за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності.**

83 Той факт, що активного ринку для переоціненого нематеріального активу більше немає, може означати, що корисність цього активу могла зменшитись і що його слід перевірити згідно з МСБО 36.

84 Якщо справедливу вартість активу можна оцінити посиланням на активний ринок на наступну дату оцінки, то починаючи з цієї дати застосовується модель переоцінки.

85 **Якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, таке збільшення визнається в іншому сукупному прибутку та наводиться у власному капіталі під заголовком «Дооцінка». Однак збільшення має визнаватися як прибуток чи збиток тією мірою, якою воно сторнує уцінку того самого активу, раніше визнану у прибутку чи збитку.**

86 **Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися у прибутку чи збитку. Проте зменшення слід визнавати в іншому сукупному прибутку в межах будь-якого кредитового залишку в дооцінці, що відноситься до цього активу. Зменшення, визнане в іншому сукупному прибутку, зменшує суму, відображену у власному капіталі під заголовком «Дооцінка».**

87 Кумулятивну дооцінку, що входить до власного капіталу, можна прямо перенести до нерозподіленого прибутку, коли її реалізовано. Вся дооцінка може реалізуватися під час ліквідації або продажу активу. Проте можлива й реалізація частини дооцінки під час використання активу суб'єктом господарювання; у цьому випадку сума реалізованої дооцінки є різницею між амортизацією, що базується на переоціненій балансовій вартості активу, та амортизацією, яка була би визнана на основі історичної собівартості активу. Перенесення з дооцінки до нерозподіленого прибутку не відображається як прибуток або збиток.

Строк корисного використання

- 88 Суб'єкт господарювання оцінює, чи є визначеним або невизначеним строк корисного використання нематеріального активу, та якщо він є визначеним, оцінює його тривалість або кількість одиниць продукції (чи подібних одиниць), які складають цей строк корисної експлуатації. Суб'єкт господарювання має розглядати нематеріальний актив як такий, що має невизначений строк корисної експлуатації, якщо (виходячи з аналізу всіх відповідних чинників) немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий актив буде (за очікуванням) генерувати надходження чистих грошових потоків до суб'єкта господарювання.
- 89 Облік нематеріального активу базується на строкові його корисного використання. Нематеріальний актив з визначеним строком корисного використання амортизується (див. пункти 97-106), тоді як нематеріальний актив з невизначеним строком корисного використання – не амортизується (див. пункти 107-110). Ілюстративні приклади, що супроводжують цей Стандарт, демонструють визначення строку корисної експлуатації для різних нематеріальних активів і подальший облік цих активів згідно з визначенням строків їх корисної експлуатації.
- 90 Визначаючи строк корисної експлуатації нематеріального активу, слід брати до уваги багато чинників, зокрема:
- а) очікуване використання активу суб'єктом господарювання та спроможність іншої групи управлінського персоналу ефективно управляти активом;
 - б) життєві цикли типових продуктів для активу та відкриту інформацію щодо оцінок строків корисної експлуатації подібних активів, що їх використовують у подібний спосіб;
 - в) технічний, технологічний, комерційний та інші види зносу;
 - г) стабільність галузі, в якій функціонує актив, та зміни ринкового попиту на обсяг продуктів чи послуг від цього активу;
 - г) очікувані дії конкурентів або потенційних конкурентів;
 - д) рівень витрат на обслуговування, необхідного для отримання очікуваних майбутніх економічних вигід від активу, та здатність і намір суб'єкта господарювання досягти такого рівня;
 - е) період контролю над активом та юридичні або подібні до них обмеження використання активу, такі як дати закінчення строку пов'язаних з ним угод про оренду; та
 - е) залежність строку корисної експлуатації активу від строку корисної експлуатації інших активів суб'єкта господарювання.
- 91 Термін "невизначений" не означає "безкінечний". Строк корисної експлуатації нематеріального активу відображає лише рівень майбутніх витрат на обслуговування активу, необхідних для певного стандарту продуктивності, визначеного під час оцінювання строку корисної експлуатації цього активу, та намір і можливість суб'єкта господарювання досягти такого рівня. Висновок про те, що строк корисної експлуатації нематеріального активу є невизначеним, не повинен залежати від запланованих майбутніх витрат, що перевищують витрати на обслуговування активу на цьому рівні продуктивності.
- 92 Комп'ютерне програмне забезпечення та багато інших нематеріальних активів, урахувавши швидкі зміни у технології, чутливі до технічного старіння. Отже, часто може бути так, що термін їхнього корисного використання є коротким. Очікувані майбутні зменшення ціни продажу товару або послуги, виготовленого за допомогою нематеріального активу, можуть вказувати на очікування технічного або комерційного зносу активу, що, своєю чергою, може відображати зменшення майбутніх економічних вигід, втілених у активі.
- 93 Строк корисної експлуатації нематеріального активу може бути дуже довгим і навіть невизначеним. Невизначеність виправдовує оцінку строку корисної експлуатації нематеріального активу на основі обачності, але не виправдовує обрання нереально короткого строку.
- 94 Строк корисної експлуатації нематеріального активу, який походить від договірних чи інших юридичних прав, не повинен перевищувати період чинності договірних або інших юридичних прав, але може бути коротшим від терміну їх чинності залежно від періоду, протягом якого

суб'єкт господарювання очікує використовувати цей актив. Якщо договірні або інші юридичні права надаються на обмежений строк, який може бути подовженим, строк корисної експлуатації нематеріального активу має включати такі періоди (період) поновлення, тільки якщо є свідчення, які підтверджують можливість поновлення суб'єктом господарювання без суттєвих витрат. Строк корисного використання викупленого права, визнаного як нематеріальний актив при об'єднанні бізнесу, є залишковим договірним періодом контракту, в якому право було надано, та не повинен охоплювати періоди поновлення.

- 95 Можуть існувати економічні й юридичні чинники, що впливають на строк корисної експлуатації нематеріального активу: економічні чинники визначають період, протягом якого майбутні економічні вигоди будуть отримані; юридичні чинники можуть обмежити період, протягом якого суб'єкт господарювання контролює доступ до цих вигід. Строк корисної експлуатації є коротшим із періодів, визначених цими чинниками.
- 96 Наявність наведених далі чинників, серед іншого, відображає здатність суб'єкта господарювання поновити договірні або інші юридичні права без суттєвих витрат:
- є свідчення (яке, можливо, базується на досвіді) того, що договірні або інші юридичні права буде поновлено. Якщо їх поновлення залежить від згоди третьої сторони, воно має включати свідчення того, що ця третя сторона дасть свою згоду;
 - є свідчення того, що буде дотримано умови, необхідні для того, щоб одержати поновлення; та
 - витрати на поновлення не є суттєвими для суб'єкта господарювання порівняно з майбутніми економічними вигодами, надходження яких очікується до суб'єкта господарювання в результаті поновлення.

Якщо витрати на поновлення є суттєвими порівняно з майбутніми економічними вигодами, надходження яких очікується до суб'єкта господарювання в результаті поновлення, то витрати на „поновлення” по суті відображають витрати на придбання нового нематеріального активу на дату поновлення прав.

Нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання

Період і метод амортизації

- 97 Суму нематеріального активу з визначеним терміном корисної експлуатації, що амортизується, слід розподіляти на систематичній основі протягом терміну його корисного використання. Амортизацію слід починати, коли цей актив стає придатним до використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію слід припинити на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікується як утримуваний для продажу (або включається до ліквідаційної групи) відповідно до МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняється визнання цього активу. Метод амортизації, використаний для активу, має відображати очікувану форму споживання економічних вигід від цього активу суб'єктом господарювання. Якщо ж цю форму визначити неможливо, слід застосовувати прямолінійний метод. Амортизаційні нарахування за кожний період слід визнавати у прибутку чи збитку, якщо цей або інший стандарт не дозволяє (або не вимагає) включати їх до балансової вартості іншого активу.
- 98 Для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом терміну його корисної експлуатації можна використовувати різні методи амортизації. Ці методи включають прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції. Використаний метод обирають на основі очікуваної форми отримання очікуваних майбутніх економічних вигід, утілених в активі, і застосовують послідовно від періоду до періоду, якщо очікувана форма отримання майбутніх економічних вигід не змінюється.
- 98А Існує спростоване припущення, що метод амортизації, побудований на доході, що генерується діяльністю, яка включає використання нематеріального активу, є неналежним. Дохід, що генерується діяльністю, яка включає використання нематеріального активу, як правило, відображає

чинники, які не пов'язані безпосередньо з отриманням економічних вигід, втілених у нематеріальному активі. Наприклад, на дохід впливають інші ресурси та процеси, діяльність з продажу та зміни обсягів продажу та цін. На ціновий компонент доходу може вплинути інфляція, яка ніяк не пов'язана зі способом використання активу. Це припущення може бути спростоване лише за обмежених обставин:

- а) коли нематеріальний актив виражений як оцінка доходу, як описано в пункті 98В; або
- б) коли можна продемонструвати, що дохід та отримання економічних вигід від даного нематеріального активу тісно пов'язані між собою.

98В Обираючи належний метод амортизації відповідно до пункту 98, суб'єкт господарювання може визначити переважний обмежувальний чинник, властивий для даного нематеріального активу. Наприклад, контракт, який встановлює права суб'єкта господарювання щодо використання ним нематеріального активу, може визначити використання суб'єктом господарювання цього нематеріального активу протягом наперед визначеної кількості років (тобто часу), для виготовлення певної кількості одиниць продукції або для отримання певної фіксованої загальної суми доходу, який може бути згенерований. Встановлення такого переважного обмежувального чинника може слугувати стартовою точкою для ідентифікації належної бази амортизації, але може бути застосований і інший метод амортизації, якщо він краще відображає очікувану модель отримання економічних вигід.

98В В умовах, коли переважним обмежувальним чинником, властивим для нематеріального активу, є досягнення певного граничного значення доходу, то дохід, який буде згенеровано, може бути належною основою для амортизації. Наприклад, суб'єкт господарювання придбав у золотодобувної шахти концесію на розвідку та видобуток золота. Закінчення терміну дії контракту може базуватися на фіксованій сумі сукупного доходу, який буде отримано внаслідок видобутку (наприклад, контракт може дозволяти видобуток золота з шахти, доки сукупний кумулятивний дохід від продажу золота не досягне 2 мільярдів ВО), а не на часі або на обсязі видобутого золота. Інший приклад: право на експлуатацію платного автошляху може базуватися на фіксованій загальній сумі доходу, який буде отримано як плата за проїзд цим автошляхом (наприклад, контракт може дозволяти експлуатацію платного автошляху доти, доки сукупна величина оплати за користування таким шляхом не досягне 100 мільйонів ВО). У випадку, коли дохід встановлено як переважний обмежувальний чинник у контракті на використання нематеріального активу, дохід, який буде отримано, може бути належною базою для амортизації даного нематеріального активу, за умови, що у контракті вказано фіксовану загальну суму доходу, який буде згенеровано, на основі якого визначатиметься амортизація.

99 Амортизація, як правило, визнається в прибутку або збитку. Проте інколи майбутні економічні вигоди, втілені в активі, поглинаються в ході виробництва інших активів. У цьому випадку амортизаційні відрахування становлять частину собівартості іншого активу та включаються до його балансової вартості. Наприклад, амортизація нематеріальних активів, використовуваних у виробничому процесі, включається до балансової вартості запасів (див. МСБО 2 "Запаси").

Ліквідаційна вартість

100 Ліквідаційну вартість нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації слід приймати за нуль, за винятком випадків, коли:

- а) існує зобов'язання третьої сторони придбати актив наприкінці строку його корисної експлуатації, або
- б) є активний ринок (як визначено в МСФЗ 13) для такого активу та:
 - і) ліквідаційну вартість можна буде визначити посиланням на цей ринок; та
 - ii) існує висока ймовірність, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисної експлуатації активу.

101 Сума активу, яка амортизується, визначається після вирахування його ліквідаційної вартості. Ліквідаційна вартість, інша, ніж нуль, означає, що суб'єкт господарювання очікує ліквідувати нематеріальний актив до кінця строку його економічної експлуатації.

- 102 Оцінка ліквідаційної вартості активу базується на сумі очікуваного відшкодування від вибуття, з використанням цін, які домінують на дату попередньої оцінки для продажу подібного активу, що досяг кінця свого строку корисної експлуатації і використовувався в умовах, подібних до тих, у яких використовуватиметься цей актив. Ліквідаційну вартість слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року. Зміни в ліквідаційній вартості активу відображаються відповідно до змін в облікових оцінках згідно відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки".
- 103 Ліквідаційна вартість нематеріального активу може збільшитися до суми, яка дорівнює або перевищує балансову вартість цього активу. Якщо це так, то амортизаційні відрахування такого активу дорівнюють нулю, доки його ліквідаційна вартість не зменшиться у подальшому до суми, меншої від балансової вартості активу.

Перегляд періоду та методу амортизації

- 104 Період і метод амортизації нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року. Якщо очікуваний строк корисної експлуатації активу відрізняється від попередніх оцінок, період амортизації слід відповідно змінити. Якщо відбулася зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі, метод амортизації слід змінити для відображення зміненої форми. Такі зміни слід обліковувати як зміни в облікових оцінках згідно з МСБО 8.
- 105 Протягом строку експлуатації нематеріального активу може стати очевидним, що оцінка строку його корисної експлуатації не є належною. Наприклад, визнання збитку від зменшення корисності може свідчити про необхідність змінити період амортизації.
- 106 З часом форма майбутніх економічних вигід, які, за очікуванням, надходять до суб'єкта господарювання від нематеріального активу, може змінитися. Наприклад, може стати очевидним, що прийнятним є метод зменшення залишку, а не прямолінійний метод амортизації. Ще один приклад – якщо користування правами, наданими ліцензією, відстрочується, в очікуванні розгляду впливу на інші компоненти бізнес-плану. У цьому випадку економічні вигоди, які надходять від активу, можуть не бути отримані до пізніших періодів.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання

- 107 Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання не підлягають амортизації.
- 108 Згідно з МСБО 36, суб'єкт господарювання повинен перевіряти зменшення корисності нематеріального активу з невизначеним строком корисного використання шляхом порівняння суми його очікуваного відшкодування з його балансовою вартістю:
- щорічно, та
 - кожного разу, коли є ознака можливого зменшення корисності нематеріального активу.

Перегляд оцінки строку корисного використання

- 109 Строк корисного використання нематеріального активу, який не амортизується, слід переоцінювати в кожному періоді, щоб визначати, чи продовжують і надалі події та обставини підтверджувати оцінку невизначеного строку корисного використання цього активу. Якщо вони не підтверджують її, зміну в оцінці строку корисного використання цього активу з невизначеного на визначений слід обліковувати як зміну в облікових оцінках відповідно до МСБО 8.

110 Згідно з МСБО 36, зміна оцінки строку корисного використання нематеріального активу з невизначеного на визначений, може свідчити про зменшення корисності цього активу. Як наслідок, суб'єкт господарювання перевіряє актив на зменшення корисності шляхом порівняння суми його очікуваного відшкодування, визначеної згідно з МСБО 36, із його балансовою вартістю і визнає будь-яке перевищення балансової вартості над сумою очікуваного відшкодування як збиток від зменшення корисності.

Очікуване відшкодування балансової вартості: збитки від зменшення корисності

111 Щоб визначити, чи зменшилася корисність нематеріального активу, суб'єкт господарювання застосовує МСБО 36, у якому пояснюється, коли і як суб'єкт господарювання переглядає балансову вартість своїх активів, як визначає суму очікуваного відшкодування активу і коли він визнає чи сторнує збиток від зменшення корисності.

Ліквідація та вибуття

112 **Визнання нематеріального активу слід припиняти:**

- а) у разі його вибуття, або
- б) якщо від його використання або вибуття не очікуються майбутні економічні вигоди.

113 Прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання нематеріального активу, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття (якщо вони є) та балансовою вартістю активу. Їх визнають у прибутку або збитку, коли припиняється визнання активу (якщо МСФЗ 16 не вимагає іншого підходу в разі продажу зі зворотною орендою). Прибутки не класифікуються як дохід.

114 Вибуття нематеріального активу може відбуватися різними способами (наприклад, шляхом продажу, укладання угоди про фінансову оренду або як безоплатна передача). Датою нематеріального активу є дата, коли реципієнт отримує контроль над активом відповідно до вимог щодо визначення моменту часу, коли задовольняється зобов'язання щодо виконання, викладені в МСФЗ 15. МСФЗ 16 застосовується до вибуття шляхом продажу зі зворотною орендою.

115 Якщо відповідно до принципу визнання в пункті 21, суб'єкт господарювання визнає у балансовій вартості активу витрати на заміну частини нематеріального активу, тоді він припиняє визнання балансової вартості заміненої частини. Якщо ж суб'єктові господарювання недоцільно визначати балансову вартість заміненої частини, він може використати собівартість заміни для визначення собівартості заміненої частини на момент її придбання або внутрішнього генерування.

115А У випадку викупленого права при об'єднанні бізнесу, якщо право у подальшому надається повторно (продається) третій стороні, пов'язана з ним балансова вартість (якщо існує) використовується у визначенні прибутку чи збитку від повторного надання.

116 Сума компенсація, яка має бути включена у прибуток або збиток, що виникає внаслідок припинення визнання нематеріального активу, визначається відповідно до вимог щодо визначення ціни операції, викладених в пунктах 47–72 МСФЗ 15. Подальші зміни попередньо оціненої величини компенсації, включеної у прибуток або збиток, обліковуються відповідно до вимог щодо змін ціни операції, викладених в МСФЗ 15.

117 Амортизація нематеріального активу з визначеним строком корисного використання не припиняється, коли він більше не використовується, за винятком випадків, коли цей актив був повністю амортизований або коли він класифікується як утримуваний для продажу (або включений до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу) згідно з МСФЗ 5.

Розкриття інформації

Загальна інформація

- 118 Суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію для кожного класу нематеріальних активів (розмежовуючи внутрішньо генеровані нематеріальні активи та інші нематеріальні активи):
- а) чи є строк корисного використання невизначеним або визначеним; якщо він є визначеним – строки корисного використання чи застосовані норми амортизації;
 - б) методи амортизації, застосовані для нематеріальних активів з визначеними строками корисного використання;
 - в) валову балансову вартість та будь-яку накопичену амортизацію (об'єднану з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та на кінець періоду;
 - г) статтю (статті) звіту про сукупні доходи, в яку (які) включено амортизацію нематеріальних активів;
 - г) узгодження балансової вартості на початок та на кінець періоду, де вказується:
 - і) надходження, із зазначенням окремо надходжень від внутрішньої розробки, придбаних окремо та придбаних унаслідок об'єднання бізнесу;
 - іі) активи, класифіковані як утримувані для продажу чи включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та інші вибуття;
 - ііі) збільшення або зменшення протягом періоду, які є результатом переоцінки згідно з пунктами 75, 85 і 86, та збитків від зменшення корисності, визнаних чи відновлених в іншому сукупному доході згідно з МСБО 36 (якщо вони є);
 - іv) збитки від зменшення корисності, визнані у прибутку або збитку протягом періоду (якщо вони є) згідно з МСБО 36;
 - v) збитки від зменшення корисності, відновлені у прибутку або збитку протягом періоду (якщо вони є) згідно з МСБО 36;
 - vi) амортизація, визнана протягом періоду;
 - vii) чисті курсові різниці, які виникають від переведення фінансової звітності валюту подання та від переведення закордонних господарських одиниць у валюту подання суб'єкта господарювання; та
 - viii) інші зміни балансової вартості протягом періоду.
- 119 Клас нематеріальних активів є групою активів, подібних за характером та використанням у діяльності суб'єкта господарювання. Окремі класи можуть, наприклад, включати:
- а) назви брендів;
 - б) заголовки та назви видань;
 - в) комп'ютерне програмне забезпечення;
 - г) ліцензії та привілеї;
 - г) авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію;
 - д) рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи; та
 - е) нематеріальні активи на етапі розробки.
- Зазначені класи поділяються на (об'єднуються у) менші (більші) класи, якщо це приводить до доречнішої інформації для користувачів фінансової звітності.
- 120 Суб'єкт господарювання розкриває згідно з МСБО 36 інформацію про нематеріальні активи, корисність яких зменшилася, крім інформації, що її вимагає пункт 118г)ііі)-v).

- 121 МСБО 8 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про характер та суму зміни облікової оцінки, яка суттєво впливає у поточному періоді чи, за очікуванням, суттєво впливатиме у подальших періодах. Розкриття такої інформації може бути результатом змін:
- а) оцінки строку корисного використання нематеріального активу;
 - б) методу амортизації; або
 - в) ліквідаційної вартості.
- 122 Суб'єкт господарювання також повинен розкривати:
- а) для нематеріального активу, строк корисного використання якого оцінюється як невизначений, балансову вартість цього активу та причини, які підтверджують оцінку строку корисного використання нематеріального активу як невизначеного. Наводячи ці причини, суб'єкт господарювання має описувати чинники, які відіграли суттєву роль у визначенні строку корисного використання активу як невизначеного;
 - б) опис, балансову вартість та період амортизації, що залишився, будь-якого індивідуального нематеріального активу, суттєвого для фінансової звітності суб'єкта господарювання;
 - в) для нематеріальних активів, отриманих за державним грантом та первісно визнаних за справедливою вартістю (див. пункт 44):
 - і) справедливу вартість, первісно визнану для цих активів;
 - іі) їхню балансову вартість; та
 - ііі) чи оцінено їх після визнання за моделлю собівартості, чи за моделлю переоцінки;
 - г) існування та балансову вартість нематеріальних активів з обмеженим правом володіння та балансову вартість нематеріальних активів, заставлених як забезпечення зобов'язань;
 - г) суму договірних зобов'язань з придбання нематеріальних активів.
- 123 Якщо суб'єкт господарювання описує чинники, які відіграли значну роль у визначенні строку корисного використання нематеріального активу як невизначеного, він розглядає перелік чинників у пункті 90.

Нематеріальні активи, оцінені після визнання із застосуванням моделі переоцінки

- 124 Якщо нематеріальні активи обліковуються за переоціненими сумами, суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію:
- а) за класом нематеріальних активів:
 - і) дату проведення переоцінки;
 - іі) балансову вартість переоцінених нематеріальних активів; та
 - ііі) балансову вартість, яка була б визнана, якби переоцінений клас нематеріальних активів оцінювався б після визнання із застосуванням моделі собівартості, визначеної у пункті 74; та
 - б) суму дооцінки, яка відноситься до нематеріальних активів на початок та на кінець періоду, вказуючи зміни протягом періоду та будь-які обмеження на розподіл залишку акціонерам.
 - в) [вилучено]
- 125 З метою розкриття інформації може бути необхідним об'єднувати класи переоцінених активів у більші класи. Проте класи не об'єднуються, якщо це веде до поєднання нематеріальних активів у клас, який включає суми, оцінені як за моделлю собівартості, так і за моделлю переоцінки.

Видатки на дослідження та розробки

- 126 Суб'єкт господарювання повинен розкривати сукупну суму видатків на дослідження та розробки, визнану як витрати протягом періоду.
- 127 Видатки на дослідження та розробки складаються з усіх видатків, які прямо відносяться до діяльності з досліджень та розробок (див. пункти 66 та 67, керівництво щодо типу видатків, які включаються згідно з вимогами до розкриття інформації у пункті 126).

Інша інформація

- 128 Суб'єкта господарювання заохочують (але від нього не вимагають) розкривати таку інформацію:
- опис будь-якого повністю амортизованого нематеріального активу, який і досі використовується; та
 - стислий опис суттєвих нематеріальних активів, контрольованих суб'єктом господарювання, але не визнаних як активи, оскільки вони не відповідали критеріям визнання, наведеним у цьому Стандарті, або оскільки вони були придбані чи генеровані до того, як версія МСБО 38 "Нематеріальні активи", видана в 1998 р., набрала чинності.

Перехідні положення та дата набрання чинності

- 129 [Вилучено]
- 130 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт:
- для обліку нематеріальних активів, придбаних при об'єднанні бізнесу, для якого датою угоди є 31 березня 2004 р. або пізніше; та
 - перспективно для подальшого обліку всіх інших нематеріальних активів, починаючи з першого річного періоду, що починається 31 березня 2004 р. або пізніше. Отже, суб'єкт господарювання не коригує суму балансової вартості нематеріальних активів, визнану на цю дату. Однак на цю дату суб'єкт господарювання має застосувати цей Стандарт для переоцінки строку корисного використання таких нематеріальних активів. Якщо в результаті цієї переоцінки суб'єкт господарювання змінює свою оцінку строку корисного використання активу, то цю зміну слід обліковувати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8.
- 130А Суб'єкт господарювання застосовує зміни в пункті 2 до річних періодів, які починаються 1 січня 2006 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 6 до більш раннього періоду, ці зміни слід застосовувати до цього періоду.
- 130Б МСБО 1 «Подавання фінансової звітності» (переглянутий в 2007 р.) змінив терміни, що вживаються у всіх МСФЗ. Крім того, він привів до зміни пунктів 85, 86 та 118 г) ііі). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) до більш раннього періоду, ці зміни слід застосовувати до цього періоду.
- 130В МСФЗ 3 (переглянутий у 2008 р.) привів до зміни пунктів 12, 33–35, 68, 69, 94 та 130, вилученню пунктів 38 та 129, а також додання пункту 115А. Документ «Удосконалення до МСФЗ», виданий у квітні 2009 р., змінив пункти 36 та 37. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно до річних періодів, що починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Отже, суми визнаних нематеріальних активів та гудвілу в попередніх об'єднаннях бізнесу, не коригуються. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий в 2008 р.) до більш раннього періоду, то він застосовує ці зміни до такого більш раннього періоду і розкриває цей факт.
- 130Г Змінено пункти 69, 70 та 98, а також додано пункт 69А внаслідок видання «Удосконалень до МСФЗ» у травні 2008. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 або пізніше. Дозволяється застосування до цієї дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.

130Г [Видалено]

130Д МСФЗ 10 та МСФЗ 11 *"Спільна діяльність"*, видані у травні 2011 р., змінили пункт 3г). Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 10 та МСФЗ 11.

130Е МСФЗ 13, виданий у травні 2011 р., змінив пункти 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 та 124 та вилучив пункти 39–41 та 130Г. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 13.

130С Документ *"Щорічні вдосконалення МСФЗ Цикл 2010–2012 рр."*, виданий у грудні 2013 р., змінив пункт 80. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, які починаються 1 липня 2014 р. або пізніше. Застосування до періодів, які починаються раніше вказаної дати, дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.

130Ж Суб'єкт господарювання застосовує зміну, внесену документом *"Щорічні вдосконалення МСФЗ Цикл 2010–2012 рр."*, до всіх переоцінок, визнаних у річних періодах, що починаються з дати першого застосування цієї зміни або пізніше, та у відповідному щорічному періоду, що йому безпосередньо передує. Суб'єкт господарювання може також подати скориговану порівняльну інформацію для будь-яких поданих попередніх періодів, але він не зобов'язаний це робити. Якщо суб'єкт господарювання подає не скориговану порівняльну інформацію для будь-яких більш ранніх періодів, то він повинен чітко вказати, яка інформація не скоригована, зазначити, що вона подана на іншій основі та пояснити цю основу.

130З Документ *"Роз'яснення прийнятних методів амортизації"* (Зміни до МСБО 16 та МСБО 38), випущених у травні 2014 р., змінив пункти 92 та 98 і додав пункти 98А–98В. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно для річних періодів, які починаються 1 січня 2016 р. або пізніше. Застосування до більш ранніх періодів дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.

130И МСФЗ 15 *"Дохід від договорів з клієнтами"*, випущений у травні 2014 року, змінив пункти 3, 114 та 116. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 15.

130І МСФЗ 16 випущений в січні 2016 змінив пункти 3, 6, 113 та 114. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 16.

130Ї МСФЗ 17, виданий в травні 2017, змінив пункт 3. Документ *"Доповнення до МСФЗ 17"*, виданий у червні 2020, далі змінив пункт 3. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 17.

Обмін подібними активами

131 Вимога у пунктах 129 і 130б) застосовувати цей Стандарт перспективно означає, що якщо обмін активів оцінено до дати набрання чинності цим Стандартом на основі балансової вартості відданого активу, то суб'єкт господарювання не перераховує балансову вартість придбаного активу для відображення його справедливої вартості на дату придбання.

Дострокове застосування

132 Суб'єкти господарювання, на яких поширюються положення пункту 130, заохочуються до застосування вимог цього Стандарту раніше від дат набрання чинності, зазначених у пункті 130. Проте, якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до зазначених дат набрання чинності, він також повинен одночасно застосовувати МСФЗ 3 та МСБО 36 (переглянутий у 2004 р.).

Вилучення МСБО 38 (виданого в 1998 р.)

133 Цей Стандарт замінює МСБО 38 *"Нематеріальні активи"* (виданий у 1998 р.).

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка

1 [Вилучено]

Сфера застосування

- 2 Цей Стандарт має застосовуватися всіма суб'єктами господарювання до всіх фінансових інструментів, що входять до сфери застосування МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», якщо і в тій мірі, в якій:
- МСФЗ 9 дозволяє застосовувати вимоги цього стандарту до обліку хеджування; та
 - фінансовий інструмент є частиною відносин хеджування, які відповідають умовам обліку хеджування відповідно до цього Стандарту.

2A-7 [Вилучено]

Визначення

- 8 Терміни, визначені в МСФЗ 13, МСФЗ 9 та МСБО 32, застосовуються в цьому Стандарті в значенні, визначеному в Додатку А до МСФЗ 13, Додатку А до МСФЗ 9 та пункту 11 МСБО 32. МСФЗ 13, МСФЗ 9 та МСБО 32 визначають такі терміни:

- амортизаційна собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання
- припинення визнання
- похідний інструмент;
- метод ефективного відсотка
- ефективна ставка відсотка
- інструмент власного капіталу
- справедлива вартість
- фінансовий актив
- фінансовий інструмент;
- фінансове зобов'язання;

та надає керівництво щодо застосування цих визначень.

- 9 Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають таке значення:

Визначення, пов'язані з обліком хеджування

Тверде зобов'язання це угода, яка має обов'язкову силу, про обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (чи дати).

Прогнозована операція - це неоформлена зобов'язанням (угодою) одою, але передбачувана майбутня операція.

Інструмент хеджування - це призначений похідний або (лише для хеджування ризику змін курсів обміну іноземних валют) призначений непохідний фінансовий актив або непохідне фінансове зобов'язання, справедлива вартість якого (або грошові потоки від якого), за очікуванням, згоргатимуться зі змінами справедливої вартості призначеного об'єкта хеджування або грошових потоків від нього (пункти 72-77 та пункти К398-К3101 Додатка А конкретизують визначення інструмента хеджування).

Об'єкт хеджування - це актив, зобов'язання, тверде зобов'язання, високо ймовірна прогнозована операція або чиста інвестиція в закордонну господарську одиницю, що а) піддає суб'єкт господарювання ризикові змін справедливої вартості або майбутніх грошових потоків; б) визначається як хеджування (пункти 78-84 та пункти К398-К3101 Додатка А конкретизують визначення об'єктів хеджування).

Ефективність хеджування - це ступінь, до якого зміни справедливої вартості або грошових коштів від об'єкта хеджування, що їх можна віднести до хеджування ризику, згортаються внаслідок змін справедливої вартості або грошових потоків інструмента хеджування (див. Додаток А, пункти К3105 - К3113А).

10-70 [Вилучено]

Хеджування

- 71 Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 9 і не обрав, згідно зі своєю обліковою політикою, продовжувати застосовувати вимоги щодо обліку хеджування згідно з цим стандартом (див. пункт 7.2.21 МСФЗ 9) він застосовує вимоги щодо обліку хеджування у статті 6 МСФЗ 9. Однак для хеджування справедливої вартості процентної ставки частини портфеля фінансових активів або фінансових зобов'язань суб'єкт господарювання може, відповідно до пункту 6.1.3 МСФЗ 9, застосовувати вимоги до обліку хеджування у цьому Стандарті замість вимог МСФЗ 9. У цьому випадку суб'єкт господарювання також повинен застосовувати спеціальні вимоги до обліку для хеджування справедливої вартості вразливості до процентного ризику (див. пункти 81А, 89А та АЕ114–АЕ132).

Інструменти хеджування

Кваліфіковані інструменти

- 72 Цей Стандарт не обмежує обставини, за яких похідний інструмент може бути призначений як інструмент хеджування (якщо виконуються умови пункту 88), за винятком певних проданих опціонів (див. пункт К394 Додатка А). Проте непохідний фінансовий актив або непохідне фінансове зобов'язання можна призначати інструментами хеджування тільки для хеджування валютного ризику.
- 73 З метою обліку хеджування лише ті інструменти, які стосуються зовнішньої для суб'єкта господарювання, що звітує, сторони (тобто зовнішньої для групи або окремого суб'єкта господарювання, які звітують), можуть призначатися інструментами хеджування. Хоч окремі суб'єкти господарювання в межах консолідованої групи (чи підрозділи в межах суб'єкта господарювання) можуть здійснювати операції хеджування з іншими суб'єктами господарювання в межах групи (чи підрозділами в межах суб'єкта господарювання), будь-які такі внутрішньогрупові операції виключаються при консолідації. Отже, такі операції хеджування не кваліфікуються для обліку хеджування в консолідованих фінансових звітах групи. Проте їх можна кваліфікувати для обліку хеджування в індивідуальних чи окремих фінансових звітах окремих суб'єктів господарювання в межах звітності групи чи сегмента, за умови, що вони є зовнішніми для окремого суб'єкта господарювання, про які надається звітність.

Призначення інструментів хеджування

- 74 Як правило, існує одна оцінка справедливої вартості для інструмента хеджування в його сукупності, а чинники, які спричиняють зміни справедливої вартості, взаємозалежні. Отже, відносини хеджування зазначаються суб'єктом господарювання для інструмента хеджування в його сукупності. Дозволеними винятками є лише:
- а) відокремлення внутрішньої вартості та вартості контракту на опціон у часі й призначення інструментом хеджування тільки зміни внутрішньої вартості опціону (а також вилучення зміни його вартості у часі);
 - б) відокремлення відсоткового елемента та ціни «спот» за форвардним контрактом.
- Ці винятки дозволяються, оскільки внутрішню вартість опціону та премію за форвардним контрактом, як правило, можна оцінювати окремо. Стратегію динамічного хеджування, яка оцінює як внутрішню вартість, так і вартість контракту на опціон у часі, можна кваліфікувати для обліку хеджування.
- 75 Частку всього інструмента хеджування, таку як 50% умовної суми, можна призначити інструментом хеджування у відносинах хеджування. Проте відносини хеджування не можна призначати тільки для частини часу, протягом якого інструмент хеджування перебуває в обігу.
- 76 Один інструмент хеджування можна призначати як хеджування більше одного типу ризиків за умови, що: а) можна чітко ідентифікувати хеджування ризиків, б) можна продемонструвати ефективність хеджування та в) можна гарантувати, що є конкретне призначення інструмента хеджування та різних позицій ризику.
- 77 Два або кілька похідних інструментів або їх частки (або у випадку хеджування валютного ризику, два або кілька непохідних інструментів або їхні частки, або поєднання похідних інструментів та непохідних інструментів або їхніх часток), можна розглядати у поєднанні та спільно призначати інструментом хеджування, включаючи випадки, коли ризик, що виникає (ризик, що виникають) від

деяких похідних інструментів, згортається (згортаються) з ризиками, що виникають від інших інструментів. Проте фіксований коридор процентної ставки або інший похідний інструмент, який поєднує проданий опціон та придбаний опціон, не кваліфікується як інструмент хеджування, якщо він фактично є проданим опціоном на нетто-основі (за яким отримують премію на нетто-основі). Подібно до цього, два або кілька інструментів (або їхні частки) можна призначати інструментом хеджування, тільки якщо жодний з них не є проданим опціоном або проданим опціоном на нетто-основі.

Об'єкти хеджування

Кваліфіковані статті

- 78 Об'єкт хеджування може бути визнаним активом чи зобов'язанням, невизнаним твердим зобов'язанням, високо ймовірною прогнозованою операцією або чистою інвестицією в закордонну господарську одиницю. Об'єкт хеджування може бути а) одним активом, зобов'язанням, твердим зобов'язанням, високо ймовірною прогнозованою операцією або чистою інвестицією в закордонну господарську одиницю; б) групою активів, зобов'язань, твердих угод, високо ймовірних прогнозованих операцій або чистих інвестицій у закордонну господарську одиницю з подібними характеристиками ризику або в) частиною портфеля фінансових активів або фінансових зобов'язань, які спільно доступні ризикові, що хеджується (при портфельному хеджуванні лише процентного ризику).
- 79 [Видалено]
- 80 З метою обліку хеджування лише активи, зобов'язання, тверді зобов'язання або високоймовірні прогнозовані операції, які пов'язані зі стороною, зовнішньою для суб'єкта господарювання, можна призначати об'єктами хеджування. Звідси випливає, що облік хеджування можна застосовувати до операцій між суб'єктами господарювання в тій самій групі лише в індивідуальних чи окремих фінансових звітах цих суб'єктів господарювання, а не в консолідованих фінансових звітах групи, крім консолідованої фінансової звітності інвестиційного суб'єкта господарювання, як визначено у МСФЗ 10, у якій операції між інвестиційним суб'єктом господарювання та його дочірніми підприємствами, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, не будуть виключатися у консолідованій фінансовій звітності. Як виняток, валютний ризик внутрішньо групової монетарної статті (наприклад, кредиторська / дебіторська заборгованість між двома дочірніми підприємствами) можна кваліфікувати як об'єкт хеджування в консолідованих фінансових звітах, якщо він приводить до доступності валютному ризикові прибутків та збитків, які неповністю виключені із консолідації згідно з МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів». Згідно з МСБО 21, прибутки та збитки від курсової різниці за внутрішньо груповими монетарними статтями не повністю виключаються при консолідації, якщо внутрішньо групова монетарна стаття є предметом операції між двома суб'єктами господарювання групи, які мають різні функціональні валюти. Крім того, валютний ризик високо ймовірної прогнозованої внутрішньо групової операції можна кваліфікувати як об'єкт хеджування в консолідованих фінансових звітах за умови, що операція визначена в валюті, іншій ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання, що здійснює операцію та валютний ризик впливатиме на консолідований прибуток або збиток.

Призначення фінансових статей об'єктами хеджування

- 81 Якщо об'єкт хеджування є фінансовим активом чи зобов'язанням, він може бути об'єктом хеджування стосовно ризиків, пов'язаних лише з частиною їх грошових потоків чи справедливої вартості (таких як один або кілька вибраних договірних грошових потоків чи їхні частини чи відсоток справедливої вартості), якщо його ефективність можна оцінити. Наприклад, частину процентного ризику, яку можна ідентифікувати та окремо оцінити, активу або зобов'язання, що приносять процентний дохід, можна призначати хеджованим ризиком (таким як безризикова ставка відсотка або базовий компонент відсоткового ризику загальної доступності відсоткового ризику хеджованого фінансового інструмента).
- 81A При хеджуванні справедливої вартості доступності відсотковому ризикові портфеля фінансових активів або фінансових зобов'язань (і тільки при такому хеджуванні) хеджовану частину можна призначати в одиницях суми валюти (наприклад, суми в доларах, євро, фунтах або південноафриканських рандах), а не як окремі активи (або зобов'язання). Хоча портфель може (з метою управління ризиками) містити активи та зобов'язання, призначена сума є сумою активів або сумою зобов'язань. Не дозволяється призначення чистої суми, яка включає активи та зобов'язання.

Суб'єкт господарювання може хеджувати частину відсоткового ризику, пов'язаного з цією призначеною сумою. Наприклад, у випадку хеджування портфеля, який містить активи, що їх можна погашати достроково, суб'єкт господарювання може хеджувати зміну справедливої вартості, яка відноситься до зміни хеджованої ставки відсотка на основі очікуваних, а не контрактних дат переоцінки. Якщо хеджована частина базується на очікуваних датах переоцінки, тоді вплив, який мають зміни хеджованої ставки відсотка на ці очікувані дати переоцінки, слід включати при визначенні зміни справедливої вартості об'єкта хеджування. Отже, якщо портфель, який складається зі статей, що підлягають достроковому погашенню, хеджується похідним інструментом, що не погашається достроково, то створюється неефективність, якщо переглядаються очікувані дати дострокового погашення статей у хеджованому портфелі, або фактичні дати дострокового погашення відрізняються від очікуваних.

Призначення нефінансових статей об'єктами хеджування

- 82 Якщо об'єкт хеджування є нефінансовим активом чи нефінансовим зобов'язанням, його слід визначати об'єктом хеджування: а) для валютних ризиків або б) в його сукупності для всіх ризиків унаслідок труднощів відокремлення та оцінювання відповідної частини змін грошових потоків або справедливої вартості, зумовлених конкретними ризиками (за винятком валютних ризиків).

Призначення груп статей об'єктами хеджування

- 83 Подібні активи або подібні зобов'язання слід об'єднувати в групи та хеджувати як групу, тільки якщо окремі активи або окремі зобов'язання в цій групі будуть спільно доступні ризику, для якого вони призначені як такі, що хеджуються. Крім того, очікуватиметься, що зміна справедливої вартості (яку можна віднести до хеджування ризику за кожним окремим об'єктом у групі), буде приблизно пропорційною загальній зміні справедливої вартості, яка відноситься до хеджування ризику об'єктів у групі.
- 84 Оскільки суб'єкт господарювання оцінює ефективність хеджування шляхом порівняння зміни справедливої вартості або грошового потоку від інструмента хеджування (чи групи подібних інструментів хеджування) та об'єкта хеджування (чи групи подібних об'єктів хеджування), то порівняння інструмента хеджування із загальною чистою позицією (наприклад, із чистою сумою всіх активів з фіксованою ставкою відсотка та зобов'язань з фіксованою ставкою відсотка, що мають подібні строки погашення), а не з конкретним об'єктом хеджування не кваліфікується для обліку хеджування.

Облік хеджування

- 85 При обліку хеджування визнається вплив згорання на прибуток або збиток від змін справедливої вартості інструмента хеджування та об'єкта хеджування.
- 86 Три типи відносин хеджування:
- а) *хеджування справедливої вартості*: хеджування вразливості до змін у справедливій вартості визнаного активу або зобов'язання, або невизнаного твердого зобов'язання, або компонента будь-якого такого об'єкта, що можуть бути віднесені на конкретний ризик і можуть вплинути на прибуток або збиток;
 - б) *хеджування грошових потоків*: хеджування вразливості до мінливості грошових потоків, що може бути віднесена на конкретний ризик, пов'язаний із визнаним активом чи зобов'язанням у цілому або його компонентом (на зразок усіх або деяких майбутніх виплат процентів за борговим зобов'язанням зі змінною ставкою) або з високоюмовірною прогнозованою операцією, і може вплинути на прибуток або збиток
 - в) хеджування чистої інвестиції у закордонну господарську одиницю як визначено у МСБО 21.
- 87 Хеджування валютного ризику твердого зобов'язання угоди можна обліковувати як хеджування справедливої вартості або хеджування грошового потоку.
- 88 Відносини хеджування кваліфікуються для обліку хеджування згідно з пунктами 89-102, якщо і тільки якщо виконуються всі із наведених далі умов:
- а) на початку хеджування є офіційне призначення та документація про відносини хеджування, про мету управління ризиком з боку суб'єкта господарювання та стратегію гарантій щодо хеджування. Ця документація має містити ідентифікацію

інструмента хеджування, об'єкта хеджування або операції, характер хеджування ризику та спосіб визначення суб'єктом господарювання ефективності інструмента хеджування при згортанні доступності змінам справедливої вартості об'єкта хеджування або грошових потоків, що відносяться до хеджування ризику;

- б) очікується, що хеджування буде високоефективним (див. пункти К3105- К3113 Додатка А) у досягненні згортання змін справедливої вартості або грошових потоків, які відносяться до хеджування ризику, що не суперечить первісно задокументованій стратегії управління ризиком для цих конкретних відносин хеджування;
- в) при хеджуванні грошових потоків імовірність прогнозованої операції, яка є об'єктом хеджування, має бути високою і відображати доступність змінам грошових потоків, які можуть зрештою впливати на прибуток або збиток;
- г) ефективність хеджування можна достовірно оцінити, тобто можна достовірно оцінити справедливую вартість або грошові потоки від об'єкта хеджування, які відносяться до хеджування ризику, та справедливую вартість інструмента хеджування;
- г) хеджування оцінюється на безперервній основі і визначається, що воно було високоефективним протягом тих фінансових звітних періодів, для яких хеджування призначалося.

Хеджування справедливої вартості

89 Якщо хеджування справедливої вартості протягом періоду відповідає умовам пункту 88, його слід обліковувати так:

- а) прибуток або збиток від переоцінки інструмента хеджування справедливої вартості (для похідного інструмента хеджування) або валютного компонента його балансової вартості, оціненої відповідно до МСБО 21 (для непохідного інструмента хеджування), слід визнавати у прибутку чи збитку;
- б) прибуток або збиток від об'єкта хеджування, які можна віднести до хеджування ризику, мають коригувати балансову вартість об'єкта хеджування і визнаватися у прибутку чи збитку. Це застосовується, якщо об'єкт хеджування оцінюють в інший спосіб за собівартістю. Визнання прибутку або збитку, які можна віднести до хеджованого ризику, застосовується у прибутку чи збитку, та застосовується, якщо об'єкт хеджування є фінансовим активом, оціненим за справедливою вартістю через інший сукупний дохід відповідно до пункту 4.1.2А МСФЗ 9.

89А При хеджуванні справедливої вартості доступності процентного ризику частини портфеля фінансових активів або фінансових зобов'язань (і лише при такому хеджуванні) вимогу пункту 89 б) можна виконати шляхом подання прибутку або збитку, що відносяться до об'єкта хеджування:

- а) в окремому рядку в активах протягом тих періодів переоцінки, в яких об'єкт хеджування є активом, або
- б) в окремому рядку в активах протягом тих періодів переоцінки, в яких об'єкт хеджування є зобов'язанням.

Окремі рядки, зазначені в а) та б), слід подавати поряд із фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями. Суми, включені в ці рядки, слід виключити зі звіту про фінансовий стан, коли припиняється визнання активів чи зобов'язань, з якими вони пов'язані.

90 Якщо хеджуються лише окремі ризики, що відносяться до об'єкта хеджування, визнані зміни справедливої вартості об'єкта хеджування, не пов'язані з хеджованим ризиком, визнаються, як зазначено пунктом 5.7.1 МСФЗ 9.

91 Суб'єктові господарювання слід припинити перспективно облік хеджування, визначений у пункті 89, якщо:

- а) закінчується строк дії інструмента хеджування або його продають, ліквідовують чи використовують право на нього. З цією метою заміна одного інструмента хеджування іншим чи переведення його в інший інструмент хеджування не вважається закінченням строку дії або ліквідацією, якщо такі заміни чи переведення є частиною задокументованої стратегії суб'єкта господарювання щодо хеджування. Крім того, з цією метою не вважається, що строк дії інструмента хеджування закінчився чи що його ліквідує, якщо:
 - і) внаслідок дії законів чи нормативно-правових актів або внаслідок запровадження законів чи нормативно-правових актів сторони інструмента хеджування погоджуються, що один або кілька клірингових контрагентів

замінять їхнього початкового контрагента, щоб стати новим контрагентом для кожної зі сторін. У цьому контексті, кліринговий контрагент – це центральний контрагент (його іноді називають «клірингова організація» або «клірингове агентство») або суб'єкт чи суб'єкти господарювання, наприклад, кліринговий член клірингової організації або клієнт клірингового члена клірингової організації, який діє як контрагент з метою здійснення клірингу центральним контрагентом. Проте, якщо сторони інструмента хеджування замінюють своїх початкових контрагентів різними контрагентами, то цей пункт застосовується, тільки якщо жодна з цих сторін здійснює кліринг з одним і тим самим центральним контрагентом;

- ii) інші зміни інструмента хеджування (якщо вони є) обмежуються змінами, які необхідні для здійснення такої заміни контрагента. Такі зміни обмежуються змінами, які відповідають умовам, які очікувалися б, якби кліринг інструмента хеджування з самого початку здійснювався цим кліринговим контрагентом. До цих змін належать зміни вимог до застави, прав на згортання залишків дебіторської та кредиторської заборгованості, а також накладених стягнень;
 - б) хеджування більше не відповідає вимогам до обліку хеджування, наведеним у пункті 88, або
 - в) суб'єкт господарювання анулює призначення.
- 92 Будь-яке коригування, обумовлене пунктом 89 б), балансової вартості хеджованого фінансового інструмента, до якого застосовують метод ефективного відсотка (або у випадку портфельного хеджування відсоткового ризику, коригування окремого рядку звіту про фінансовий стан, зазначеного в пункті 89А), слід амортизувати з відображенням прибутку або збитку. Амортизацію можна починати, як тільки відбувається коригування, і не пізніше припинення коригування об'єкта хеджування на зміни його справедливої вартості, які відносяться до ризику, що хеджується. Коригування базується на перерахованій ефективній ставці відсотка на дату початку амортизації. Проте, якщо у випадку хеджування справедливої вартості доступності відсотковому ризику портфеля фінансових активів або фінансових зобов'язань (та лише для такого хеджування), неможлива амортизація із застосуванням перерахованої ефективної ставки відсотка, то коригування слід амортизувати із застосуванням прямолінійного методу. Коригування слід повністю амортизувати при погашенні фінансового інструмента або, у випадку портфельного хеджування відсоткового ризику, при закінченні відповідного періоду часу переоцінки.
- 93 Якщо невизнане тверде зобов'язання призначається об'єктом хеджування, то подальша кумулятивна зміна справедливої вартості твердого зобов'язання, яка відноситься до хеджованого ризику, визнається активом або зобов'язанням із визнанням відповідного прибутку або збитку у прибутку чи збитку (див. пункт 89 б)). Зміни справедливої вартості інструмента хеджування також визнаються у прибутку чи збитку.
- 94 Якщо суб'єкт господарювання бере на себе тверде зобов'язання щодо придбання активу або бере на себе зобов'язання, які є об'єктом хеджування при хеджуванні справедливої вартості, то первісну балансову вартість активу або зобов'язання, що є наслідком виконання суб'єктом господарювання твердого зобов'язання, коригують, щоб включити кумулятивну зміну в справедливій вартості твердого зобов'язання, яке можна віднести до хеджованого ризику, визнаного в звіті про фінансовий стан.

Хеджування грошових потоків

- 95 Якщо хеджування грошових потоків відповідає протягом періоду умовам пункту 88, його слід обліковувати так:
- а) частину прибутку або збитку від інструмента хеджування, яка визначена як ефективне хеджування (див. пункт 88), слід визнавати в іншому сукупному доході;
 - б) неефективну частину прибутку або збитку від інструмента хеджування слід визнавати у прибутку чи збитку.
- 96 Конкретніше хеджування грошових потоків обліковується так:
- а) окремих компонент власного капіталу, пов'язаний з об'єктом хеджування, коригується до нижчої з двох оцінок (в абсолютних величинах):
 - i) кумулятивного прибутку або збитку за інструментом хеджування з початку хеджування, та
 - ii) кумулятивної зміни справедливої вартості (теперішньої вартості) очікуваних майбутніх грошових потоків від об'єкта хеджування з початку хеджування;

- б) решта прибутку або збитку від інструмента хеджування або його призначеного компонента (який не є ефективним хеджуванням) визнається у прибутку чи збитку; та
- в) якщо задокументована стратегія суб'єкта господарювання щодо управління ризиком для конкретних відносин хеджування виключає оцінку ефективності хеджування конкретного компонента прибутку чи збитку або пов'язаних з ним грошових потоків від інструмента хеджування (див. пункти 74, 75 та 88 а)), то цей вилучений компонент прибутку або збитку визнається відповідно до пункту 5.7.1 МСФЗ 9.

97 Якщо хеджування прогнозованої операції у подальшому приводить до визнання фінансового активу або фінансового зобов'язання, то пов'язані з ними прибутки або збитки, які були визнані в іншому сукупному доході відповідно до пункту 95, слід перекласифікувати - виключити з власного капіталу і визнати як коригування внаслідок перекласифікації (див. МСБО 1 (переглянутий у 2007 році)) у прибутку чи збитку того самого періоду чи періодів, протягом яких придбаний актив або прийняте зобов'язання впливають на прибуток або збиток (наприклад, у таких періодах, в яких визнається процентний дохід або процентні витрати). Проте, якщо суб'єкт господарювання очікує, що весь або частина збитку, визнаного в іншому сукупному доході, не буде відшкодовано в одному або кількох майбутніх періодах, йому слід перекласифікувати - виключити з власного капіталу і визнати як коригування внаслідок перекласифікації у прибутку або збитку - суму, відшкодування якої не очікується.

98 Якщо хеджування прогнозованої операції у подальшому приводить до визнання нефінансового активу чи нефінансового зобов'язання (або якщо прогнозована операція щодо нефінансового активу чи нефінансового зобов'язання стає твердим зобов'язанням, до якої застосовується облік хеджування справедливої вартості), тоді суб'єктові господарювання слід прийняти а) або б), наведені нижче:

- а) суб'єкт господарювання перекласифікує відповідні прибутки та збитки, які були визнані в іншому сукупному доході відповідно до пункту 95, у прибуток або збиток як коригування внаслідок перекласифікації (див. МСБО 1 (переглянутий у 2007 році)) в тому самому періоді чи періодах, в яких придбаний актив або прийняте зобов'язання впливають на прибуток або збиток (наприклад, у таких періодах, в яких визнаються витрати на амортизацію чи собівартість продажів). Проте, якщо суб'єкт господарювання очікує, що весь або частина збитку, визнаного в іншому сукупному доході, не буде відшкодовано в одному або кількох періодах, йому слід перекласифікувати у прибуток або збиток суму, відшкодування якої не очікується;
- б) суб'єкт господарювання виключає відповідні прибутки та збитки, які були визнані в іншому сукупному доході відповідно до пункту 95, та включає їх у первісну вартість або в іншу балансову вартість активу чи зобов'язання.

99 Суб'єктові господарювання слід прийняти а) або б) пункту 98 як свою облікову політику і застосовувати її послідовно до всіх типів хеджування, яких стосується пункт 98.

100 Щодо хеджування грошових потоків (окрім наведених у пунктах 97 та 98), то суми, які були визнані в іншому сукупному доході, слід визнавати у прибутку чи збитку як перекласифікацію (див. МСБО 1 (переглянутий у 2007 році)) в тому самому періоді чи періодах, протягом яких хеджована прогнозована операція впливає на прибуток або збиток (наприклад, коли відбувається прогнозований продаж).

101 За будь-якої з наведених далі обставин суб'єктові господарювання слід припинити перспективно облік хеджування, визначений у пунктах 95-100:

- а) закінчується строк дії інструмента хеджування або його продають, ліквідовують чи використовують право на нього. У цьому випадку кумулятивний прибуток або збиток від інструмента хеджування, який залишається визнаним в іншому сукупному доході з того періоду, в якому хеджування було ефективним (див. пункт 95 а)), слід залишати окремо визнаним у власному капіталі, поки не відбудеться прогнозована операція. Якщо операція відбувається, то застосовується пункт 97, 98 або 100. Для цілей цього підпункту заміна одного інструмента хеджування іншим чи переведення його в інший інструмент хеджування не вважається закінченням строку дії або ліквідацією, якщо такі заміни чи переведення є частиною задокументованої стратегії суб'єкта господарювання щодо хеджування. Крім того, для цілей цього підпункту, строк дії інструмента хеджування не закінчується і інструмент хеджування не ліквідується, якщо:
 - і) внаслідок дії законів чи нормативно-правових актів або внаслідок запровадження законів чи нормативно-правових актів сторони інструмента хеджування погоджуються, що один або кілька клірингових контрагентів замінять їхнього початкового контрагента, щоб стати новим контрагентом для кожної зі сторін. У цьому контексті, кліринговий контрагент – це

центрального контрагент (його іноді називають «клірингова організація» або «клірингове агентство») або суб'єкт чи суб'єкти господарювання, наприклад, кліринговий член клірингової організації або клієнт клірингового члена клірингової організації, який діє як контрагент з метою здійснення клірингу центральним контрагентом. Проте, якщо сторони інструмента хеджування замінюють своїх початкових контрагентів різними контрагентами, то цей пункт застосовується, тільки якщо кожна з цих сторін здійснює кліринг з одним і тим самим центральним контрагентом;

- ii) інші зміни інструмента хеджування (якщо вони є) обмежуються змінами, які необхідні для здійснення такої заміни контрагента. Такі зміни обмежуються змінами, які відповідають умовам, які очікувалися б, якби кліринг інструмента хеджування з самого початку здійснювався цим кліринговим контрагентом. До цих змін належать зміни вимог до застави, прав на згорання залишків дебіторської та кредиторської заборгованості, а також накладених стягнень;
- б) хеджування більше не відповідає критеріям обліку хеджування, наведеним у пункті 88. У цьому випадку кумулятивний прибуток або збиток від інструмента хеджування, який залишається визнаним в іншому сукупному доході з того періоду, в якому хеджування було ефективним (див. пункт 95 а)), слід залишати окремо визнаним у власному капіталі, поки не відбудеться прогнозована операція. Якщо операція відбувається, застосовують пункт 97, 98 або 100;
- в) більше не очікується, що відбудеться прогнозована операція; в цьому випадку будь-який відповідний кумулятивний прибуток або збиток від інструмента хеджування, який залишається визнаним в іншому сукупному доході з того періоду, в якому хеджування було ефективним (див. пункт 95 а)), слід перекласифікувати - виключити з власного капіталу і визнати в прибутках чи збитках як коригування внаслідок перекласифікації. Все ще можна очікувати, що прогнозована операція, яка більше не є високо ймовірною (див. пункт 88 в)), відбудеться;
- г) суб'єкт господарювання анулює призначення. Щодо хеджування прогнозованої операції, то кумулятивний прибуток або збиток від інструмента хеджування, який залишається визнаним в іншому сукупному доході від того періоду, в якому хеджування було ефективним (див. пункт 95 а)), слід залишати окремо визнаним у власному капіталі, поки не відбудеться прогнозована операція або більше не очікуватиметься, що вона відбудеться. Коли операція відбувається, застосовується пункт 97, 98 або 100. Якщо більше не очікується, що операція відбудеться, то кумулятивний прибуток або збиток, який було визнано в іншому сукупному доході, слід перекласифікувати - виключити з власного капіталу і визнати в прибутках чи збитках як коригування внаслідок перекласифікації.

Хеджування чистої інвестиції

- 102 Хеджування чистих інвестицій у закордонну господарську одиницю, включаючи хеджування монетарної статті, що її обліковують як частину чистої інвестиції (див. МСБО 21), слід обліковувати так само, як хеджування грошових потоків:
- а) частину прибутку або збитку за інструментом хеджування, визначену як ефективне хеджування (див. пункт 88), слід визнавати в іншому сукупному доході;
 - б) неефективну частину слід визнавати у прибутку чи збитку. Прибуток або збиток за інструментом хеджування, пов'язані з ефективною частиною хеджування, які були визнані в іншому сукупному доході, слід перекласифікувати - виключити з власного капіталу і визнати у прибутку чи збитку як коригування внаслідок перекласифікації (див. МСБО 1 (переглянутий у 2007 році)) відповідно до пунктів 48-49 МСБО 21 після вибуття або в період вибуття закордонної господарської одиниці.

Тимчасові винятки з застосування окремих вимог до обліку хеджування

- 102A Суб'єкт господарювання застосовує пункти 102Г–102Й та пункт 108Е до всіх відносин хеджування, на які безпосередньо вплинула реформа еталонної ставки відсотка. Ці пункти застосовуються лише до таких відносин хеджування. Відносини хеджування є такими, на які безпосередньо вплинула реформа еталонної ставки відсотка, лише в тому разі, якщо реформа призводить до виникнення невизначеності навколо:
- а) еталонної ставки відсотка (визначеної або не визначеної в договорі), яку призначено як

хеджований ризик; та/або

- б) строку або розміру визначених на основі еталонної ставки відсотка грошових потоків об'єкта хеджування чи інструмента хеджування.
- 102Б У цілях застосування пунктів 102Г–102Й термін «реформа еталонної ставки відсотка» стосується реформи еталонної ставки відсотка на всьому ринку, включно з заміною еталонної ставки відсотка на альтернативну еталонну ставку на зразок визначеної згідно з рекомендаціями, викладеними у звіті Ради з фінансової стабільності від липня 2014 року «Реформування основних еталонних ставок відсотка»¹.
- 102В Пункти 102Г–102Й визначають винятки лише з вимог, викладених у цих пунктах. Суб'єкт господарювання продовжує застосовувати до відносин хеджування, на які безпосередньо вплинула реформа еталонної ставки відсотка, всі решту вимог до обліку хеджування.

Вимога щодо високоїмовірної операції для хеджування грошових потоків

- 102Г З метою застосування вимоги пункту 88(в) про те, що прогнозована операція мусить бути високоїмовірною, суб'єкт господарювання припускає, що еталонна ставка відсотка, на якій ґрунтуються хеджовані грошові потоки (визначені або не визначені в договорі), внаслідок реформи еталонної ставки відсотка не змінюється.

Перекласифікація кумулятивного прибутку або збитку, визнаного в іншому сукупному доході

- 102Г З метою застосування вимоги пункту 101(в) для визначення того, чи здійснення прогнозованої операції більше не очікується, суб'єкт господарювання припускає, що еталонна ставка відсотка, на якій ґрунтуються хеджовані грошові потоки (визначені або не визначені в договорі), внаслідок реформи еталонної ставки відсотка не змінюється.

Оцінювання ефективності

- 102Д З метою застосування вимог пунктів 88(б) та К3105(а) суб'єкт господарювання припускає, що еталонна ставка відсотка, на якій ґрунтуються хеджовані грошові потоки та/або хеджований ризик (визначені або не визначені в договорі), або еталонна ставка відсотка, на якій ґрунтуються грошові потоки інструмента хеджування, внаслідок реформи еталонної ставки відсотка не змінюється.
- 102Е З метою застосування вимоги пункту 88(г) від суб'єкта господарювання не вимагається припинити відносини хеджування через те, що фактичні результати хеджування не відповідають вимогам пункту К3105(б). Для уникнення сумнівів установлюється, що суб'єкт господарювання застосовує інші умови пункту 88 включно з перспективною оцінкою згідно з пунктом 88(б) для оцінювання того, чи потрібно припинити відносини хеджування.

¹ Звіт «Реформування основних еталонних ставок відсотка» доступний за посиланням http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

Призначення фінансових статей об'єктами хеджування

- 102С Крім як у разі застосування пункту 102Ж, для хеджування еталонної частки процентного ризику, не визначеної в договорі, суб'єкт господарювання застосовує вимогу пунктів 81 та К399Д (про те, що призначена частка має бути такою, що може бути ідентифікована окремо) лише на початку відносин хеджування.
- 102Ж Коли суб'єкт господарювання відповідно до своєї документації хеджування часто заново встановлює (тобто припиняє та знову починає) відносини хеджування через те, що інструмент хеджування й об'єкт хеджування часто змінюються (тобто суб'єкт господарювання застосовує динамічний процес, у якому об'єкти хеджування, і інструменти хеджування, що використовуються для управління цим ризиком, не залишаються незмінними протягом тривалого часу), суб'єкт господарювання застосовує вимогу пунктів 81 та К399Д (про те, що призначена частка може бути ідентифікована окремо) лише тоді, коли він початково призначає об'єкт хеджування в цих відносинах хеджування. Об'єкт хеджування, який було оцінено на час його початкового призначення у відносинах хеджування, незалежно від того, чи це відбулось на початку хеджування або у подальшому, не переоцінюється в разі будь-якого наступного перепризначення в межах одних і тих самих відносин хеджування.

Припинення застосування

- 102З Суб'єкт господарювання перспективно припиняє застосовувати пункт 102Г до об'єкта хеджування при настанні більш ранньої з таких подій:
- коли припиняє своє існування невизначеність, породжена реформою еталонної ставки відсотка, стосовно строку та розміру грошових потоків об'єкта хеджування, визначених на основі еталонної ставки відсотка; та
 - коли припиняються відносини хеджування, до яких належав об'єкт хеджування.
- 102И Суб'єкт господарювання перспективно припиняє застосовувати пункт 102Г при настанні більш ранньої з таких подій:
- коли припиняє своє існування невизначеність, породжена реформою еталонної ставки відсотка, стосовно строку та розміру майбутніх грошових потоків об'єкта хеджування, визначених на основі еталонної ставки відсотка; та
 - коли весь кумулятивний прибуток або збиток, визнаний в іншому сукупному доході у зв'язку з такими припиненими відносинами хеджування, було перекласифіковано як прибуток або збиток.
- 102І Суб'єкт господарювання перспективно припиняє застосовувати пункт 102Д:
- до об'єкта хеджування — коли припиняє своє існування невизначеність, породжена реформою еталонної ставки відсотка, стосовно хеджованого ризику або строку та розміру грошових потоків об'єкта хеджування, визначених на основі еталонної ставки відсотка; та
 - до інструмента хеджування — коли припиняє своє існування невизначеність, породжена реформою еталонної ставки відсотка, стосовно строку та розміру грошових потоків інструмента хеджування, визначених на основі еталонної ставки відсотка.
- Якщо відносини хеджування, до яких належать об'єкт хеджування та інструмент хеджування, припиняються раніше дати, зазначеної в пункті 102І(а), чи дати, зазначеної в пункті 102І(б), то суб'єкт господарювання перспективно припиняє застосовувати пункт 102Д до таких відносин хеджування на дату припинення.
- 102Ї Суб'єкт господарювання перспективно припиняє застосовувати пункт 102Е до відносин хеджування при настанні більш ранньої з таких подій:
- коли припиняє своє існування невизначеність, породжена реформою еталонної ставки відсотка, стосовно хеджованого ризику й строку та розміру грошових потоків об'єкта хеджування й інструмента хеджування, визначених на основі еталонної ставки відсотка; та
 - коли припиняються відносини хеджування, до яких застосовується виняток.
- 102Й Під час призначення групи об'єктів об'єктом хеджування або поєднання фінансових інструментів інструментом хеджування суб'єкт господарювання перспективно припиняє застосовувати пункти 102Г–102Е до окремого об'єкта чи фінансового інструмента відповідно до пунктів 102З, 102И, 102І або 102Ї, наскільки це доречно, коли припиняє своє існування невизначеність, породжена реформою еталонної ставки відсотка, стосовно хеджованого ризику та/або строку та розміру грошових потоків такого об'єкта чи фінансового інструмента, визначених на основі еталонної ставки відсотка.

- 102К Суб'єкт господарювання перспективно припиняє застосовувати пункти 102Є та 102Ж при настанні більш ранньої з таких подій:
- а) коли зміни, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка, вносяться до частки ризику, не встановленої договором, з застосуванням пункту 102Л; або
 - б) коли припиняються відносини хеджування, в яких визначено частку ризику, не встановлену договором.

Додаткові тимчасові винятки, що виникають у зв'язку з реформою еталонної ставки відсотка

Облік хеджування

- 102Л Тією мірою та в той час, коли припиняється застосування вимог пунктів 102Г–102Ж до відносин хеджування (див. пункти 102З–102К), суб'єкт господарювання змінює офіційне призначення таких відносин хеджування, яке було документально визначене раніше, для відображення змін, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка, тобто зміни відповідають вимогам пунктів 5.4.6–5.4.8 МСФЗ 9. У цьому контексті призначення відносин хеджування змінюється лише шляхом внесення однієї або кількох із зазначених нижче змін:
- а) призначення альтернативної еталонної ставки (визначеної або не визначеної в договорі хеджованим ризиком);
 - б) внесення змін до опису об'єкта хеджування включно з описом призначеної частини грошових потоків або справедливої вартості, що хеджуються;
 - в) внесення змін до опису інструмента хеджування; або
 - г) внесення змін до опису порядку оцінювання суб'єктом господарювання ефективності хеджування.
- 102М У разі виконання цих трьох умов суб'єкт господарювання застосовує також вимогу, встановлену пунктом 102Л(в):
- а) суб'єкт господарювання вносить зміну, якої вимагає реформа еталонної ставки відсотка, з використанням іншого підходу, ніж зміна основи для визначення договірних грошових потоків інструмента хеджування (відповідно до положень пункту 5.4.6 МСФЗ 9);
 - б) визнання первісного інструмента хеджування не припиняється; та
 - в) обраний підхід є економічно еквівалентним зміні основи для визначення договірних грошових потоків первісного інструмента хеджування (відповідно до положень пунктів 5.4.7 та 5.4.8 МСФЗ 9).
- 102Н Застосування вимог, установлених пунктами 102Г–102Ж, може припинитись у різний час. Отже, під час застосування пункту 102Л, від суб'єкта господарювання може вимагатись внесення змін до офіційного призначення своїх відносин хеджування в різний час або неодноразове внесення змін до офіційного призначення відносин хеджування. Суб'єкт господарювання застосовує залежно від ситуації пункти 102С–102Х2 тоді й лише тоді, коли вноситься така зміна в призначення відносин хеджування. З метою врахування будь-яких змін у справедливій вартості об'єкта хеджування чи інструмента хеджування суб'єкт господарювання застосовує також пункт 89 (для хеджування справедливої вартості) або пункт 96 (для хеджування грошових потоків).
- 102О Суб'єкт господарювання змінює відносини хеджування відповідно до вимог пункту 102Л до кінця звітної періоду, в якому до хеджованого ризику, об'єкта хеджування або інструмента хеджування вноситься зміна, якої вимагає реформа еталонної ставки відсотка. Для уникнення сумнівів установлюється, що така зміна у формальному призначенні відносин хеджування не являє собою ні припинення відносин хеджування, ні призначення нових відносин хеджування.
- 102П У разі внесення змін до фінансового активу чи фінансового зобов'язання, призначеного у відносинах хеджування (відповідно до положень пунктів 5.4.6–5.4.8 МСФЗ 39), або до призначення відносин хеджування (відповідно до вимог пункту 102Л) на додачу до тих змін, яких вимагає реформа еталонної ставки відсотка, суб'єкт господарювання спочатку застосовує чинні вимоги цього Стандарту для з'ясування того, чи призводять такі додаткові зміни до припинення обліку хеджування. Якщо додаткові зміни не призводять до припинення обліку хеджування, суб'єкт господарювання вносить зміни до офіційного призначення відносин хеджування відповідно до положень пункту 102Л.

- 102P Пункти 102С–102ХЗ визначають винятки лише з вимог, викладених у цих пунктах. Суб'єкт господарювання застосовує до відносин хеджування, на які безпосередньо вплинула реформа еталонної ставки відсотка, всю решту вимог до обліку хеджування, що передбачені цим Стандартом, включно з кваліфікаційними критеріями, зазначеними в пункті 88.

Облік кваліфікованих відносин хеджування

Оцінювання ретроспективної ефективності

- 102С Для оцінювання ретроспективної ефективності відносин хеджування на накопичувальній основі з застосуванням пункту 88(г) й лише з цією метою суб'єкт господарювання може вирішити скинути до нуля накопичені зміни справедливої вартості об'єкта хеджування та інструмента хеджування під час припинення застосування пункту 102Е відповідно до вимог пункту 102І. Це рішення ухвалюється окремо для кожних відносин хеджування (тобто на основі окремо взятих відносин хеджування).

Хеджування грошових потоків

- 102Т З метою застосування пункту 97 у той момент, коли суб'єкт господарювання вносить зміни до опису об'єкта хеджування відповідно до вимог пункту 102Л(б), вважається, що кумулятивний прибуток або збиток в іншому сукупному доході визначаються на альтернативній еталонній ставці, за якою визначаються хеджовані майбутні грошові потоки.
- 102У У разі припинених відносин хеджування, коли еталонну ставку відсотка, на якій було визначено хеджовані майбутні грошові потоки, змінюють відповідно до вимог реформи еталонної ставки відсотка, з метою застосування пункту 101(в) для з'ясування того, чи очікуються хеджовані майбутні грошові потоки, вважається, що сума, накопичена в іншому сукупному доході для таких відносин хеджування, оснований на альтернативній еталонній ставці, на якій будуть визначені хеджовані майбутні грошові потоки.

Групи об'єктів

- 102Ф Коли суб'єкт господарювання застосовує пункт 102 до груп об'єктів, призначених об'єктами хеджування в хеджуванні справедливої вартості або грошових потоків, суб'єкт господарювання відносить об'єкти хеджування до підгруп на підставі еталонної ставки, що хеджується, та призначає еталонну ставку хеджованим ризиком для кожної підгрупи. Наприклад, у відносинах хеджування, в яких групу об'єктів хеджують на випадок змін в еталонній ставці відсотка відповідно до реформи еталонної ставки відсотка, хеджовані грошові потоки або хеджовану справедливу вартість деяких статей у групі можна було б змінити з прив'язкою до альтернативної еталонної ставки до внесення змін до інших об'єктів у складі групи. У наведеному прикладі, застосовуючи пункт 102Л, суб'єкт господарювання мав би призначити хеджованим ризиком для цієї відповідної підгрупи об'єктів хеджування альтернативну еталонну ставку. Суб'єкт господарювання й надалі призначав би існуючу еталонну ставку відсотка хеджованим ризиком для іншої підгрупи об'єктів хеджування аж до зміни хеджованих грошових потоків чи хеджованої справедливої вартості в прив'язці до альтернативної еталонної ставки або до завершення строку об'єктів і їх заміни на об'єкти хеджування, що прив'язані до альтернативної еталонної ставки.
- 102Х Суб'єкт господарювання окремою оцінює відповідність кожної підгрупи вимогам пунктів 78 і 83 як прийняттого об'єкта хеджування. Якщо будь-яка підгрупа не відповідає вимогам пунктів 78 і 83, суб'єкт господарювання перспективно припиняє облік хеджування для відносин хеджування в цілому. Суб'єкт господарювання також застосовує вимоги пунктів 89 або 96 для врахування неефективності, пов'язаної з відносинами хеджування, в цілому.

Призначення фінансових статей об'єктами хеджування

- 102Х1 Альтернативна еталонна ставка, яку призначено не встановленою договором часткою ризику, що не може бути ідентифікований окремо (див. пункти 81 та К399Д) на дату її призначення, вважається такою, що відповідає цій вимозі станом на таку дату, в тому й лише тому разі, якщо суб'єкт господарювання обґрунтовано очікує того, що альтернативну еталонну ставку можна буде ідентифікувати окремо протягом 24 місяців. Цей період у 24 місяці застосовується до кожної альтернативної еталонної ставки окремо та відраховується з тієї дати, коли суб'єкт господарювання вперше призначив альтернативну еталонну ставку часткою ризику, що не встановлена договором (тобто період у 24 місяці застосовується від ставки до ставки окремо).
- 102Х2 Якщо суб'єкт господарювання в подальшому обґрунтовано очікує, що альтернативну еталонну ставку не можна буде ідентифікувати окремо протягом 24 місяців з тієї дати, коли суб'єкт господарювання вперше призначив її часткою ризику, яку не встановлено договором, суб'єкт господарювання припиняє застосування вимоги пункту 102Х1 до такої альтернативної еталонної ставки та перспективно

припиняє облік хеджування з дати такої переоцінки для всіх відносин хеджування, в яких альтернативну еталонну ставку було призначено компонентом ризику, який не встановлено договором.

- 102X3 На додачу до відносин хеджування, зазначених у пункті 102Л, суб'єкт господарювання застосовує вимоги пунктів 102X1 і 102X2 до нових відносин хеджування, в яких альтернативну еталонну ставку призначено компонентом ризику, який не встановлено договором (див. пункти 81 і К399Д), у тих випадках, коли через реформу еталонної ставки відсотка така частка ризику на дату її призначення не ідентифікується.

Дата набрання чинності та перехідні положення

- 103 Суб'єктові господарювання слід застосовувати цей Стандарт (включаючи зміни, опубліковані у березні 2004 р.) для річних періодів, що починаються 1 січня 2005 р. або пізніше. Дозволяється застосування до цієї дати. Суб'єктові господарювання не слід застосовувати цей Стандарт (включаючи зміни, опубліковані у березні 2004 р.) для річних періодів, що починаються до 1 січня 2005 р., якщо він не застосовує МСБО 32 (опублікований у грудні 2003 р). Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до періоду, що починається раніше 1 січня 2005 р., йому слід розкривати інформацію про цей факт.
- 103А *[Вилучено]*
- 103Б *[Вилучено]*
- 103В МСБО 1 (переглянутий у 2007 році) вніс зміни до термінології, що використовується у всіх МСФЗ. Крім того, він вніс зміни до пунктів 95 а), 97, 98, 100, 102, 108, та К399Б. Суб'єктові господарювання слід застосовувати ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 році) до періоду, що починається раніше, йому слід застосовувати зазначені зміни для цього періоду.
- 103Г *[Вилучено]*
- 103Г МСБО 27 (змінений у 2008 році) змінив пункт 102. Суб'єктові господарювання слід застосовувати цю зміну для річних періодів, що починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 27 (змінений у 2008 році) до періоду, що починається раніше, йому також слід застосовувати для цього періоду зазначену зміну.
- 103Д *[Вилучено]*
- 103Е Суб'єкт господарювання має застосовувати пункти К399БА, К399Г, К399Д, К3110А та К311КБ заднім числом для річних періодів, що починаються з 1 липня 2009 р. Або пізніше, відповідно до МСБО 8 «Облікова політика, зміни в бухгалтерській оцінці та помилки». Попереднє застосування дозволено. Якщо суб'єкт господарювання застосовує прийнятні об'єкти хеджування (Зміни до МСБО 39) протягом періодів, що починаються до 1 липня 2009 року, він повинен розкрити цей факт.
- 103Е – 103З *[Вилучено]*
- 103И Документ «Удосконалення МСФЗ», виданий у квітні 2009 року, змінив пункти 2 е), 97, 100. Суб'єкт господарювання застосовує зміни до цих пунктів перспективно до всіх договорів, термін дії яких не завершено, для річних періодів, що починаються 1 січня 2010 року або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну достроково, то він розкриває цей факт.
- 103I-103L *[Вилучено]*
- 103М МСФЗ 13, виданий у травні 2011 року, змінив пункти 9, 13, 28, 47, 88, К346, К352, К364, К376, К376А, К380, К381 та К396, додав пункт 43А та видалив пункти 48-49, К369-К375, К377-К379 та К382. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни при застосуванні МСФЗ 13.
- 103Н Документ «Інвестиційні суб'єкти господарювання» (зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), виданий у жовтні 2012 року, змінив пункти 2 та 80. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2014 року або після цієї дати. Більш раннє застосування документу «Інвестиційні суб'єкти господарювання» дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше, він також одночасно застосовує всі зміни, що передбачені документом «Інвестиційні суб'єкти господарювання».
- 103О *[Вилучено]*
- 103П МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», випущений у травні 2014 року, змінив пункти 2, 9, 43, 47, 55, К32, К34 та К348 та додав пункти 2А, 44А, 55А та К38А–К38В. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 15.
- 103Р МСФЗ 9, випущений у липні 2014, змінив пункти 2, 8, 9, 71, 88–90, 96, К395, К3114, К3118 та заголовки

КЗ133 та видалив пункти 1, 4–7, 10–70, 79, 103Б, 103Г, 103Д, 103Є–103З, 103І–103Л, 103О, 105–107А, 108Г–108Д, АЕ1–АЕ9З та АЕ9Б. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли застосовує МСФЗ 9.

- 103С *[Цей пункт був доданий для суб'єктів господарювання, які не застосовують МСФЗ 9.]*
- 104 Цей Стандарт слід застосовувати ретроспективно, за винятком випадків, зазначених у пункті 108. Залишок нерозподіленого прибутку на початок періоду за перший поданий попередній період та всі інші порівняльні суми слід коригувати так, ніби цей Стандарт застосовувався завжди, якщо перерахування інформації буде можливим. Якщо перерахування неможливе, суб'єктові господарювання слід розкривати цей факт та зазначати, якою мірою інформацію перераховано.
- 105-107А *[Вилучено]*
- 108 Суб'єктові господарювання не слід коригувати балансову вартість нефінансових активів та нефінансових зобов'язань, щоб виключити прибутки та збитки, пов'язані з хеджуванням грошових потоків, які були включені у балансову вартість до початку того фінансового року, в якому цей Стандарт застосовується вперше. На початку того фінансового періоду, в якому цей Стандарт застосовується вперше, будь-яку суму, визнану поза прибутками або збитками (в іншому сукупному доході або прямо у власному капіталі) для хеджування твердого зобов'язання, яке згідно з цим Стандартом обліковується як хеджування справедливої вартості, слід перекласифікувати як актив або зобов'язання, за винятком хеджування валютного ризику, яке подовжують розглядати як хеджування грошових потоків.
- 108А Суб'єктові господарювання слід застосовувати останнє речення пункту 80 та пункти КЗ99А та КЗ99Б для річних періодів, що починаються 1 січня 2006 р. або пізніше. Заохочується застосування до цієї дати. Якщо суб'єкт господарювання призначив об'єктом хеджування зовнішню прогнозовану операцію, яка
- визначена в функціональній валюті суб'єкта господарювання, що укладає операцію;
 - приводить до доступності ризику, що впливатиме на консолідований прибуток або збиток (тобто, визначена в валюті, що відрізняється від валюти подання); та
 - кваліфікувалася би для обліку хеджування, якби не була визначена у функціональній валюті суб'єкта господарювання, що її укладає,
- він може застосовувати облік хеджування у консолідованих фінансових звітах в період (періоди) до дати застосування останнього речення пункту 80 та пунктів КЗ99А та КЗ99В.
- 108Б Суб'єктові господарювання не потрібно застосовувати пункт КЗ99Б до порівняльної інформації, що стосується періодів до дати застосування останнього речення пункту 80 та пункту КЗ99А.
- 108В Пункти 73 та К38 змінено, а пункт 50А додано документом «Удосконалення МСФЗ», виданим у травні 2008 року. Пункт 80 змінено документом «Удосконалення МСФЗ», виданим у квітні 2009 року. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2009 року або після цієї дати. Більш раннє застосування всіх змін дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.
- 108Г Документ «*Новація похідних інструментів та продовження обліку хеджування*» (зміни до МСБО 39), виданий у червні 2013 року, змінив пункти 91 та 101 і додав пункт КЗ113А. Суб'єкт господарювання застосовує ці пункти для річних періодів, що починаються 1 січня 2014 року або після цієї дати. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно відповідно до МСБО 8 «*Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки*». Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.
- 108Г–108Д *[Видалено]*
- 108Е Виданий у вересні 2019 року документ «*Реформа еталонної ставки відсотка*», що вніс зміни до МСФЗ 9, МСБО 39 та МСФЗ 7, додав пункти 102А–102Й. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 січня 2020 р. або пізніше. Допускається більш раннє застосування. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно до тих відносин хеджування, що існували на початку найбільш звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує зазначені вимоги, або тих, що були призначені пізніше, а також до прибутку або збитку, визнаного в іншому сукупному доході, що існував на початок звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує ці зміни.
- 108С Виданий у серпні 2020 року документ «*Реформа еталонної ставки відсотка — Фаза 2*», що вніс зміни до МСФЗ 9, МСБО 39, МСФЗ 7, МСФЗ 4 та МСФЗ 16, додав пункти 102К–102ХЗ і 108Ж–108И, а також вніс зміни до пункту 102І. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 січня 2021 р. або пізніше. Допускається дострокове застосування. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно згідно з МСБО 8 з винятками, передбаченими пунктами 108Ж–108И.

- 108Ж Суб'єкт господарювання призначає нові відносини хеджування (наприклад описані в пункті 102Х3) лише перспективно (тобто суб'єктові господарювання заборонено призначати нові відносини обліку хеджування в попередніх періодах). Утім, суб'єкт господарювання відновлює припинені відносини хеджування в тому й лише тому разі, якщо виконуються такі умови:
- а) суб'єкт господарювання припинив такі відносини хеджування винятково внаслідок змін, яких вимагала реформа еталонної ставки відсотка, і у суб'єкта господарювання не було б потреби припинити такі відносини хеджування, якби ці зміни було застосовано в той час;
 - б) на початку звітної періоду, в якому суб'єкт господарювання застосовує ці зміни вперше (дата першого застосування цих змін), ці припинені відносини хеджування відповідають кваліфікаційним критеріям обліку хеджування (після врахування цих змін).
- 108З Якщо, застосовуючи пункт 108Ж, суб'єкт господарювання відновлює припинені відносини хеджування, суб'єкт господарювання вважає згадки про дату першого призначення альтернативної еталонної ставки часткою ризику, яку не встановлено договором, подані в пунктах 102Х1 і 102Х2, згадками про дату першого застосування цих змін (тобто період у 24 місяці для такої альтернативної еталонної ставки, призначеної часткою ризику, яку не встановлено договором, розпочинається з дати першого застосування цих змін).
- 108И Суб'єкт господарювання не зобов'язаний здійснювати перерахунок за попередні періоди для відображення застосування цих змін. Суб'єкт господарювання має право здійснити перерахунок за попередні періоди тоді й лише тоді, коли це є можливим без використання інформації, що стала відома пізніше. Якщо суб'єкт господарювання не здійснює перерахунку за попередні періоди, то суб'єкт господарювання визнає будь-яку різницю між попередньою балансовою вартістю та балансовою вартістю на початок річного звітної періоду, що включає в себе дату першого застосування цих змін, у нерозподіленому прибутку на початок періоду (або, залежно від ситуації, в іншому компоненті власного капіталу) за річний звітний період, що містить у собі дату першого застосування цих змін.

Вилучення інших положень

- 109 Цей Стандарт замінює МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», переглянутий у жовтні 2000 р.
- 110 Цей Стандарт та Керівництво із застосування, яке додається, замінюють Керівництво із застосування, опубліковане Комітетом з питань керівництв із застосування МСБО 39, випущене колишнім КМСБО.

Додаток А

Керівництво із застосування

Цей Додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту.

К31- К393 [Вилучено]

Хеджування (пункти 71-102)

Інструменти хеджування (пункти 72-77)

Кваліфіковані інструменти (пункти 72 та 73)

- К394 Потенційний збиток за опціоном, який продає суб'єкт господарювання, може бути значно більшим за потенційне збільшення вартості пов'язаного з ним об'єкта хеджування. Іншими словами, проданий опціон не є ефективним щодо зменшення доступності об'єкта хеджування ризику прибутку або збитку. Отже, проданий опціон не кваліфікується як інструмент хеджування, доки він не призначений для згорання придбаного опціону, включаючи інтегрований в інший фінансовий інструмент (наприклад, проданий опціон «кол», застосовуваний для хеджування зобов'язання з правом дострокового викупу). Навпаки, придбаний опціон має потенційні прибутки, які дорівнюють збиткам або перевищують їх, а отже, потенційно може зменшити доступність прибутку або збитку змінам справедливої вартості або грошових потоків. Відповідно, його можна кваліфікувати як інструмент хеджування.
- К395 Утримувані до погашення інвестиції, обліковувані за амортизованою собівартістю, можна призначити інструментами хеджування для хеджування валютного ризику.
- К396 [Вилучено]
- К397 Інструменти капіталу суб'єкта господарювання не є фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями суб'єкта господарювання, а отже, не можуть призначатися інструментами хеджування.

Об'єкти хеджування (пункти 78-84)

Кваліфіковані об'єкти (пункти 78-80)

- К398 Тверде зобов'язання на придбання при об'єднанні бізнесу не може бути об'єктом хеджування (за винятком валютного ризику), оскільки не можна конкретно ідентифікувати та оцінити інші ризики, що хеджуються. Ці та інші ризики належать до загальних ризиків бізнесу.
- К399 Інвестиція, обліковувана за методом участі в капіталі, не може бути об'єктом хеджування при хеджуванні справедливої вартості, оскільки за методом участі в капіталі визнається частка інвестора в прибутку або збитку асоційованого підприємства, а не зміни справедливої вартості інвестиції. З цієї ж причини інвестиція в консолідоване дочірнє підприємство не може бути об'єктом хеджування при хеджуванні справедливої вартості, оскільки у прибутку чи збитку дочірнього підприємства визнається консолідація, а не зміни справедливої вартості інвестиції. Хеджування чистої інвестиції в закордонне підприємство відрізняється тим, що це хеджування доступності валютному ризику, а не хеджування справедливої вартості змін вартості інвестиції.
- К399А Пункт 80 зазначає, що в консолідованій фінансовій звітності валютний ризик високоїмовірної прогнозованої внутрішньогрупової операції може кваліфікуватися як об'єкт хеджування при хеджуванні грошових потоків, якщо операція визначена в іншій валюті, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання, що укладає цю операцію; валютний ризик впливатиме на консолідований прибуток або збиток. З цією метою суб'єкт господарювання може бути материнським, дочірнім, асоційованим, спільним підприємством чи філіалом. Якщо валютний ризик прогнозованої внутрішньогрупової операції не впливає на консолідований прибуток або збиток, внутрішньогрупова операція не може кваліфікуватися як об'єкт хеджування. Це відбувається у випадку сплати роялті, сплати процента або зарплати управлінському персоналові між членами однієї групи, якщо не має відповідної зовнішньої операції. Однак, якщо валютний ризик прогнозованої внутрішньогрупової операції впливатиме на консолідований прибуток або збиток, внутрішньогрупова операція може

кваліфікуватися як об'єкт хеджування. Прикладом є прогнозовані продажі або придбання запасів між членами однієї групи, якщо це подальший продаж запасів стороні, що є зовнішньою для групи. Подібним чином, прогнозований внутрішньогруповий продаж основних засобів суб'єкт господарювання групи, який їх виробив, суб'єктові господарювання групи, який використовуватиме основні засоби в своїй діяльності, може впливати на консолідований прибуток або збиток. Це може відбуватися, наприклад тому, що основні засоби амортизуватимуться суб'єктом господарювання, що купує, і сума, первісно визнана для основних засобів може змінитися, якщо прогнозована внутрішньогрупова операція визначена в іншій валюті, ніж функціональна валюта суб'єкт господарювання, що купує.

- К399Б** Якщо хеджування прогнозованої внутрішньогрупової операції кваліфікується для обліку хеджування, будь-який прибуток або збиток, що його визнають прямо у власному капіталі відповідно до пункту 95 а), слід перекласифікувати в прибуток або збиток того самого періоду або тих самих періодів, протягом яких валютний ризик хеджованої операції впливає на консолідований прибуток або збиток.
- К399БА** Суб'єкт господарювання може призначити всі зміни у грошових потоках або справедливій вартості об'єкта хеджування у відносинах хеджування. Суб'єкт господарювання може також призначити лише зміни у грошових потоках або справедливій вартості об'єкта хеджування вище або нижче визначеної ціни чи іншої змінної (односторонній ризик). Внутрішня вартість придбаного інструменту хеджування опціону (за припущення, що він має такі ж основні умови, що і призначений ризик), але не його часова вартість, відображає односторонній ризик в об'єкті хеджування. Наприклад, суб'єкт господарювання може призначити змінюваність результатів майбутнього грошового потоку внаслідок зростання цін прогнозованого придбання товару. В такій ситуації призначаються лише збитки від грошового потоку внаслідок зростання ціни вище визначеного рівня. Хеджований ризик не включає вартість у часі придбаного опціону, оскільки вартість у часі не є компонентом прогнозованої операції, що впливає на прибуток або збиток (пункт 86 б)).

Призначення фінансових статей об'єктами хеджування (пункти 81 та 81А)

- К399В** Якщо частину грошових потоків від фінансового активу або фінансового зобов'язання призначають об'єктом хеджування, ця призначена частина повинна бути меншою, ніж сукупні грошові потоки від активу чи зобов'язання. Наприклад, у випадку зобов'язання, ефективна ставка відсотка якого є нижчою ставки пропозицій на лондонському міжбанківському ринку депозитів (LIBOR), суб'єкт господарювання не може призначати а) частину зобов'язання, яка дорівнює основній сумі плюс відсоток за ставкою пропозицій на лондонському міжбанківському ринку депозитів (LIBOR) та б) негативну залишкову частину. Проте суб'єкт господарювання може призначати всі грошові потоки від загально фінансового активу або фінансового зобов'язання об'єктом хеджування і хеджувати їх лише від одного конкретного ризику (наприклад, лише від змін, які відносяться до змін ставки пропозицій на лондонському міжбанківському ринку депозитів (LIBOR)). Наприклад, у випадку фінансового зобов'язання, ефективна ставка відсотка якого становить 100 базисних «пунктів» і є нижчою ставки пропозицій на лондонському міжбанківському ринку депозитів (LIBOR), суб'єкт господарювання може призначити об'єктом хеджування все зобов'язання (тобто основну суму, плюс відсоток за ставкою пропозицій на лондонському міжбанківському ринку депозитів, мінус 100 базисних «пунктів») та хеджувати зміну справедливої вартості або грошові потоки цього загального зобов'язання, які відносяться до змін ставки пропозицій на лондонському міжбанківському ринку депозитів (LIBOR). Суб'єкт господарювання може також обрати інше співвідношення хеджування, ніж одиниця до одиниці, з метою підвищення ефективності хеджування, як зазначено у пункті К3 100.
- К399Г** Крім того, якщо хеджується фінансовий інструмент із фіксованою ставкою відсотка через деякий час після його ініціювання, а ставки відсотка вже змінилися, то суб'єкт господарювання може призначити частину, що дорівнює орієнтованій ставці, вищій від контрактної ставки і сплаченої за об'єкт. Суб'єкт господарювання може це робити за умови меншої орієнтованої ставки, ніж ефективна ставка відсотка, виходячи із міркування, що суб'єкт господарювання придбав інструмент тоді, коли він уперше призначив об'єкт хеджування. Наприклад, припустимо, що суб'єкт господарювання ініціює фінансовий актив за фіксованою ставкою відсотка сумою 100 ВО, яка є ефективною ставкою відсотка в 6% у той час, коли ставка пропозицій на лондонському міжбанківському ринку депозитів становить 4%. Він починає хеджування цього активу через деякий час, коли ставка пропозицій на лондонському міжбанківському ринку депозитів зросла до 8%, а справедлива вартість активу зменшилася до 90 ВО. Суб'єкт господарювання обчислює, що якби він купив актив на дату призначення його об'єктом хеджування за тогочасною справедливою вартістю у 90 ВО, то реальний дохід становив би 9,5%. Оскільки ставка пропозицій на лондонському міжбанківському ринку депозитів менше цього реального доходу, суб'єкт господарювання може призначити частину ставки пропозицій на лондонському міжбанківському ринку депозитів у 8%, яка частково складається з договірних грошових потоків за процентами, а частково з різниці між поточною справедливою вартістю (тобто, 90 ВО) та сумою, яка підлягає сплаті при погашенні (тобто, 100 ВО).

- К399Г Пункт 81 дозволяє суб'єкту господарювання робити призначення, відмінні від всієї зміни справедливої вартості або змінності грошового потоку фінансового інструменту. Наприклад:
- всі грошові потоки фінансового інструменту можуть призначатися для змін грошових потоків або справедливої вартості, що відносяться до деяких (але не всіх) ризиків, або
 - деякі (але не всі) грошові потоки фінансового інструменту можуть призначатися для змін грошових потоків або справедливої вартості, які відносяться до всіх або тільки деяких ризиків (тобто «частина» грошових потоків фінансового інструменту може призначатися для змін, які відносяться до всіх або тільки деяких ризиків).
- К399Д Для того, щоб відповідати критеріям обліку хеджування, призначені ризики та частини повинні бути окремо ідентифіковуваними компонентами фінансового інструменту, а зміни грошових потоків або справедливої вартості всього фінансового інструменту, що виникають при змінах у призначених ризиках та частинах, повинні бути достовірно оцінюваними. Наприклад:
- для фінансового інструменту з фіксованою ставкою, хеджованого від змін у справедливій вартості, що пов'язані зі змінами безризикової або базисної ставки відсотка, безризикова або базисна ставка звичайно розглядається як окремо ідентифіковуваний компонент фінансового інструмента та як достовірно оцінювана;
 - інфляція не є окремо ідентифікованою та достовірно оцінюваною і не може призначатися як ризик або частина фінансового інструменту, за винятком випадку дотримання вимоги пункту в);
 - визначена у договорі інфляційна частина грошових потоків визнаної облігації, що пов'язана з інфляцією (припускаючи, що не існує вимоги щодо обліку вбудованого деривативу окремо), є окремо ідентифікованою та достовірно оцінюваною доти, доки інші грошові потоки інструменту не зазнали впливу інфляційної частини.

Призначення нефінансових статей об'єктами хеджування (пункт 82)

- К3100 Зміни ціни складової частини або компонента нефінансового активу чи нефінансового зобов'язання, як правило, не мають передбаченого впливу на ціну об'єкта, який можна окремо оцінити та порівняти із впливом змін ринкових ставок відсотка на ціну облігації. Отже, нефінансовий актив чи нефінансове зобов'язання є об'єктом хеджування лише у сукупності або щодо валютного ризику. Якщо є різниця між умовами інструмента хеджування та об'єкта хеджування (зокрема, хеджування прогнозованого придбання бразильської кави із застосуванням форвардного контракту на придбання колумбійської кави за інших рівних умов), то такі відносини можна кваліфікувати як відносини хеджування, коли задовольняються всі умови, наведені в пункті 88, розраховуючи, що хеджування буде високоефективним. З цією метою сума інструмента хеджування може бути більшою чи меншою, ніж сума об'єкта хеджування, якщо це підвищує ефективність відносин хеджування. Наприклад, можна виконати регресійний аналіз з метою встановлення статистичної взаємозалежності між об'єктом хеджування (наприклад, операція з бразильською кавою) та інструментом хеджування (наприклад, операція з колумбійською кавою). Якщо є статистично обґрунтована взаємозалежність між обома змінними (тобто між цінами на одиницю бразильської кави та колумбійської кави), нахил регресійної кривої можна використати для встановлення співвідношення хеджування, яке максимізує очікувану ефективність. Наприклад, якщо нахил регресійної кривої становить 1,02, співвідношення хеджування, базоване на 0,98 кількості одиниць об'єктів хеджування до 1,00 кількості одиниць інструмента хеджування, максимізує очікувану ефективність. Проте відносини хеджування можуть призвести до неефективності, яка визнається у прибутку чи збитку протягом строку дії відносин хеджування.

Призначення груп статей об'єктами хеджування(пункти 83 та 84)

- К3101 Хеджування загальної чистої позиції (наприклад, із чистою сумою всіх активів з фіксованою ставкою відсотка та зобов'язань з фіксованою ставкою відсотка, що мають подібні строки погашення), а не конкретного об'єкта хеджування не відповідає вимогам до обліку хеджування. Приблизно такого самого впливу обліку хеджування на прибуток або збиток при цьому типі відносин хеджування можна досягти шляхом призначення об'єктом хеджування частини основних статей. Наприклад, якщо банк має активів на 100 ВО і зобов'язань на 90 ВО з ризиками й строками подібного характеру та хеджує частину в 10 ВО на нетто-основі від доступності ризикам, він може призначити 10 ВО цих активів об'єктом хеджування. Таке призначення можна застосовувати, якщо ці активи та зобов'язання є інструментами з фіксованою ставкою відсотка; в цьому випадку воно є хеджуванням справедливої вартості. А коли всі вони є інструментами зі змінною ставкою відсотка - хеджуванням грошових

потоків. Подібно до цього, якщо суб'єкт господарювання має тверде зобов'язання придбати в іноземній валюті 100 ВО та тверде зобов'язання продати в іноземній валюті 90 ВО, він може хеджувати чисту суму 10 ВО шляхом придбання похідного інструмента та призначення його інструментом хеджування, пов'язаним з 10 ВО за твердим зобов'язанням придбати 100 ВО.

Облік хеджування (пункти 85-102)

- K3102 Прикладом хеджування справедливої вартості є хеджування доступності змінам справедливої вартості боргового інструмента з фіксованою ставкою відсотка внаслідок змін ставок відсотка. Таке хеджування може здійснювати емітент або утримувач.
- K3103 Прикладом хеджування грошових потоків є застосування «свопу» для заміни боргового інструмента з плаваючою ставкою відсотка борговим інструментом з фіксованою ставкою відсотка (тобто хеджування майбутньої операції, в якій майбутні грошові потоки, що хеджуються, є майбутніми процентними платежами).
- K3104 Хеджування твердого зобов'язання (наприклад, хеджування зміни цін на паливо, пов'язаної з невизнаним договірним зобов'язанням електроенергетичної компанії придбати паливо за фіксованою ціною) є хеджуванням доступності змінам справедливої вартості. Відповідно, таке хеджування є хеджуванням справедливої вартості. Проте згідно з пунктом 87, хеджування валютного ризику твердого зобов'язання в інших випадках можна обліковувати як хеджування грошових потоків.

Оцінювання ефективності хеджування

- K3105 Хеджування вважають високоефективним в разі виконання таких вимог:
- на початку строку і протягом подальших періодів очікується, що хеджування буде високоефективним у досягненні змін справедливої вартості, що згортаються, або грошових потоків, котрі відносяться до хеджованого ризику протягом періоду, для якого признано хеджування. Таке очікування можна довести різними способами, застосовуючи порівняння минулих змін справедливої вартості або грошових потоків об'єкта хеджування, включених до хеджованого ризику, з минулими змінами справедливої вартості або грошових потоків інструмента хеджування. Підтвердження цьому може бути наявність сильної статистичної кореляції між справедливою вартістю та грошовими потоками об'єкта хеджування і такими ж характеристиками інструмента хеджування. Суб'єкт господарювання може обрати інше співвідношення хеджування, ніж одиниця до одиниці, з метою підвищення ефективності хеджування, як наведено в пункті K3100;
 - фактичні результати хеджування перебувають у межах 80-125 відсотків. Наприклад, якщо фактичні результати такі, що збиток від інструмента хеджування дорівнює 120 ВО і прибуток за грошовим інструментом дорівнює 100 ВО, згортання можна оцінити на $120 / 100$, що становить 120 відсотків, або на $100 / 120$, що дорівнює 83 відсоткам припускаючи, що хеджування відповідає вимогам пункту а), суб'єкт господарювання дійде висновку, що хеджування є високоефективним.
- K3106 Ефективність оцінюють з часу складання суб'єктом господарювання річних або проміжних фінансових звітів.
- K3107 Цей Стандарт не визначає єдиний метод оцінювання ефективності хеджування. Метод, який суб'єкт господарювання обирає для оцінювання ефективності хеджування, залежить від його стратегії управління ризиком. Наприклад, якщо стратегія управління ризиком суб'єкта господарювання полягає в періодичному коригуванні суми інструмента хеджування для відображення змін у позиції хеджування, то суб'єктові господарювання потрібно довести, що за очікуванням, хеджування буде високоефективним лише протягом періоду, коли суму інструмента хеджування не треба буде коригувати. У деяких випадках суб'єкт господарювання приймає різні методи для різних типів хеджування. Документація суб'єкта господарювання про його стратегію хеджування включатиме методи оцінювання ефективності. Описуючи ці методи, розраховують, чи буде оцінка включати весь прибуток або збиток від інструмента хеджування, чи вартість у часі інструмента вилучатимуть.
- K3107A Якщо суб'єкт господарювання хеджує менше 100 відсотків доступності ризику статті (наприклад, 85 відсотків) він визначатиме об'єкт хеджування як такий, що має доступність ризику у 85 відсотків і оцінюватиме неефективність, виходячи із змін цієї визначеної доступності ризику у 85 відсотків. Проте при хеджуванні доступності, визначеної у 85 відсотків, суб'єкт господарювання може використати інше співвідношення хеджування, ніж одиниця до одиниці, з метою вдосконалення ефективності хеджування, як зазначено в пункті K3 100.
- K3108 Якщо основні умови інструмента хеджування, актив чи зобов'язання хеджування, тверде зобов'язання

або високо ймовірна прогнозована операція хеджування є однаковими, то зміни справедливої вартості й грошових потоків, зумовлені ризиком, можуть згортатися повністю, як під час укладання хеджування, так і після нього. Наприклад, імовірно, що процентний своп буде ефективним хеджуванням тоді, коли умовна та основна суми, строк, дати переоцінки, дати отримання та сплати процентів й основної суми, а також основа оцінки ставок відсотка є однаковими для інструмента хеджування та об'єкта хеджування. Крім того, можливо, що хеджування високо ймовірного прогнозованого придбання товарів із форвардним контрактом буде високоефективним, якщо:

- а) форвардний контракт укладено на придбання однакової кількості тих самих товарів, у той же час і в тому самому місці, що й хеджоване прогнозоване придбання;
- б) справедлива вартість форвардного контракту спочатку дорівнює нулю;
- в) зміна дисконту чи премії за форвардним контрактом виключається з оцінки ефективності і включається прямо до прибутку чи збитку або зміна очікуваних грошових потоків за високо ймовірною прогнозованою операцією базується на форвардній ціні на товари.

- K3109 Інструмент хеджування інколи згортає лише частину хеджованого ризику. Наприклад, хеджування не буде повністю ефективним, якщо інструмент хеджування та об'єкт хеджування, визначені в різних валютах, є незмінними. Крім того, хеджування процентного ризику із застосуванням похідного інструмента не буде повністю ефективним, якщо частина зміни справедливої вартості похідного інструмента зумовлена кредитним ризиком зустрічної сторони.
- K3110 Хеджування (щоб відповідати вимогам обліку хеджування) має бути пов'язаним з конкретним ідентифікованим і визначеним ризиком, а не просто загальними ризиками бізнесу, воно також має впливати на прибуток або збиток. Хеджування ризику застарівання матеріального активу або ризику експропріації власності урядом не відповідає критеріям обліку хеджування; ефективність неможливо оцінити, оскільки такі ризики не оцінюються достовірно.
- K3110А Пункт 74 а) дозволяє суб'єкту господарювання відокремлювати внутрішню вартість та часову вартість договору про опціон та призначити інструментом хеджування тільки зміну внутрішньої вартості договору про опціон. Таке призначення може вести до відносин хеджування, які є досконало ефективними для досягнення змін щодо згортання грошових потоків, що стосуються хеджованого одностороннього ризику за прогнозованою операцією, якщо основні умови прогнозованої операції та інструменту хеджування є однаковими.
- K3110Б Якщо суб'єкт господарювання призначає повністю весь придбаний опціон інструментом хеджування одностороннього ризику, що виникає при прогнозованій операції, відносини хеджування не будуть досконало ефективними. Це пояснюється тим, що премія, яка сплачується за опціон, включає часову вартість і, як зазначено у пункті К399БА, призначений односторонній ризик не включає часову вартість опціона. Відтак у цій ситуації не відбудеться згортання між грошовими потоками, які відносяться до часової вартості премії за опціон, яка сплачується, та призначеним хеджованим ризиком.
- K3111 У випадку процентного ризику ефективність хеджування можна оцінити шляхом складання графіка дат погашення фінансових активів та фінансових зобов'язань, який показує абсолютну доступність відсоткового ризику протягом кожного періоду. Але це відбувається за умови, що абсолютна доступність пов'язана з конкретним активом чи зобов'язанням (або конкретною групою активів чи зобов'язань, їхньою конкретною частиною), що спричиняє абсолютну доступність, і ефективність хеджування оцінюється вже відносно такого активу або зобов'язання.
- K3112 Оцінюючи ефективність хеджування, суб'єкт господарювання, як правило, розглядає вартість грошей у часі. Необов'язково, щоб фіксована ставка відсотка за об'єктом хеджування відповідала фіксованій ставці за свопом, призначеним як хеджування справедливої вартості. Змінна ставка відсотка за активом чи зобов'язанням, що приносять процентний дохід, не повинна бути такою самою, що й змінна ставка відсотка за свопом, визначеним як хеджування грошових потоків. Справедливу вартість свопу визначають чистими розрахунками за ним. Фіксована та змінна ставки відсотка за свопом можуть змінюватися, не впливаючи на погашення на нетто-основі, якщо обидві змінюються на однакову величину.
- K3113 Якщо суб'єкт господарювання не дотримується критеріїв ефективності хеджування, то в такому випадку суб'єкт господарювання припиняє облік хеджування, починаючи від останньої дати підтвердження відповідності критеріям ефективності хеджування. Проте, якщо суб'єкт господарювання ідентифікує подію або зміну обставин, що спричиняють невідповідність хеджування критеріям ефективності, і доводить, що хеджування було ефективним до цієї події та зміни обставин, то суб'єкт господарювання припиняє визнання обліку хеджування, починаючи з дати події або зміни обставин.
- K3113А З метою уникнення сумнівів, ефект заміщення початкового контрагента кліринговим контрагентом та пов'язаних з цим змін, як описано у пунктах 91 а) ii) та 101 а) ii), відображається у оцінці інструменту хеджування і, як наслідок, у визначенні ефективності хеджування та оцінці ефективності хеджування.

Облік хеджування справедливої процентного ризику щодо хеджування портфеля

- К3114 Для хеджування справедливої вартості процентного ризику, пов'язаного з портфелем фінансових активів або фінансових зобов'язань, суб'єкт господарювання виконуватиме вимоги цього Стандарту, якщо він дотримуватиметься методів, наведених в а) - ж) та пунктах К3115-К3132 далі:
- а) суб'єкт господарювання ідентифікує портфель статей, процентний ризик яких він бажає хеджувати, як частину процесу управління ризиками. Портфель може складатися лише з активів, зобов'язань або поєднувати їх разом. Суб'єкт господарювання може ідентифікувати два чи кілька портфелів (наприклад, суб'єкт господарювання може об'єднати доступні для продажу активи в окремий портфель), у цьому випадку він застосовує наведені далі керівництва до кожного портфеля окремо;
 - б) суб'єкт господарювання аналізує портфель за періодами переоцінки, виходячи з очікуваних, а не визначених контрактом дат переоцінки. Аналіз за періодами переоцінки можна проводити різними способами, включаючи складання графіку грошових потоків за періодами їхнього надходження або складання графіку дат погашення умовних основних сум на всі періоди до очікуваної дати переоцінки;
 - в) на основі цього аналізу суб'єкт господарювання приймає рішення щодо суми, яку він бажає хеджувати. Суб'єкт господарювання призначає об'єктом хеджування суму активів чи зобов'язань (але не чисту суму) з ідентифікованого портфеля, що дорівнює сумі, яку він хоче призначити хеджованою. Ця сума визначає також оцінку відсотка, яка застосовується для перевірки ефективності відповідно до пункту К3 126 б);
 - г) суб'єкт господарювання призначає процентний ризик, який він хеджує. Цей ризик може бути частиною процентного ризику кожної зі статей у позиції хеджування, наприклад, орієнтовна ставка відсотка (наприклад, ставка пропозицій на лондонському міжбанківському ринку депозитів (LIBOR));
 - г) суб'єкт господарювання призначає один або кілька інструментів хеджування на кожний період часу переоцінки;
 - д) застосовуючи призначення, зроблені у в) - г) вище, суб'єкт господарювання оцінює на початку та у наступних періодах, чи буде, за очікуванням, хеджування високоефективним протягом періоду, на який призначено хеджування;
 - е) періодично суб'єкт господарювання оцінює зміну справедливої вартості об'єкта хеджування (призначеного у в)), яка відноситься до хеджованого ризику (призначеного в г)), на основі очікуваних дат переоцінки, визначених у б). Якщо фактично визначено, що хеджування було високоефективним, коли його оцінювали із застосуванням документованого методу оцінювання ефективності суб'єкта господарювання, то суб'єкт господарювання визнає зміну справедливої вартості об'єкта хеджування як прибуток або збиток у прибутку чи збитку та в одному з двох рядків звіту про фінансовий стан, як зазначено в пункті 89А. Зміну справедливої вартості не треба розподіляти на окремі активи або зобов'язання;
 - е) суб'єкт господарювання оцінює зміну справедливої вартості інструмента (інструментів) хеджування (призначених у г)) та визнає її як прибуток чи збиток у прибутку чи збитку. Справедлива вартість інструмента (інструментів) хеджування визнається як актив або зобов'язання у звіті про фінансовий стан;
 - ж) неефективність² визнаватиметься у прибутку чи збитку як різниця між зміною справедливої вартості, зазначеною в е) та зазначеною в є).
- К3115 Далі цей підхід наведено докладніше. Його можна застосовувати лише до хеджування справедливої вартості процентного ризику, пов'язаного з портфелем фінансових активів або фінансових зобов'язань.
- К3116 Портфель, ідентифікований у пункті К3114 а), може містити активи та зобов'язання. В інших випадках він може бути портфелем, що складається або лише з активів, або лише із зобов'язань. Портфель використовують для визначення суми активів або зобов'язань, яку суб'єкт господарювання планує

²Однакові міркування щодо суттєвості застосовуються у такому самому контексті, як і для всіх МСФЗ.

хеджувати. Проте сам портфель не призначається об'єктом хеджування.

- K3117 Застосовуючи пункт КЗ 114 б), суб'єкт господарювання визначає очікувану дату переоцінки статті як таку, що відбувається раніше із двох дат: коли очікується, що стаття буде погашеною, або коли очікується, що вона буде переоцінена до ринкових ставок. Очікувані дати переоцінки попередньо оцінюються на початку хеджування та протягом строку хеджування, виходячи з минулого досвіду та іншої доступної інформації, включаючи інформацію та очікування стосовно ставок за дострокове погашення, ставок відсотка та взаємодії між ними. Суб'єкти господарювання, які не мають напрацьованого досвіду або мають недостатній досвід, використовують досвід однорідної за складом групи для порівнювальних груп фінансових інструментів. Ці попередні оцінки періодично переглядають та оновлюють, виходячи з досвіду. У випадку статті із фіксованою ставкою відсотка, яка підлягає достроковому погашенню, очікуваною датою переоцінки є дата, коли відбудеться її дострокове погашення, якщо її не переоцінюють до ринкових ставок раніше цієї дати. Для групи подібних статей аналіз за періодами, заснований на очікуваних датах переоцінки, може набувати форми розподілу відсотка групи (а не окремих статей) на кожний період. Суб'єкт господарювання може застосовувати інші методології з метою такого розподілу. Наприклад, він може застосовувати мультиплікатор ставок дострокового погашення для розподілу позик, що амортизуються, на періоди, базовані на очікуваних датах переоцінки. Проте методологія для такого розподілу повинна відповідати методам та цілям управління ризиками суб'єкта господарювання.
- K3118 Як приклад призначення, наведеного в пункті КЗ114 в), - якщо в певний період переоцінки суб'єкт господарювання попередньо оцінює, що він має активи з фіксованою ставкою відсотка сумою 100 ВО та зобов'язання з фіксованою ставкою відсотка сумою 80 ВО і вирішує хеджувати всю чисту позицію сумою 20 ВО, він призначає об'єктом хеджування активи сумою 20 ВО (частину активів)³. Призначення відображається як «сума валюти» (наприклад, сума доларів, євро, фунтів чи рендів), а не як окремі активи. Звідси випливає, що всі активи (або зобов'язання), від яких походить сума хеджування - тобто, всі активи сумою 100 ВО у наведеному вище прикладі - мають бути:
- статтями, справедлива вартість яких змінюється у відповідь на зміни ставки відсотка, що хеджується;
 - статтями, які можна кваліфікувати для обліку хеджування справедливої вартості, якщо вони були призначені хеджованими окремо. Зокрема, оскільки МСФЗ 13⁴ встановлює, що справедлива вартість фінансового зобов'язання з характеристикою «до запитання» (такі як депозити до запитання та деякі типи строкових депозитів) не менша, ніж сума, що сплачується до запитання, дисконтується від першої дати, коли суму можна вимагати сплатити, то таку статтю не можна кваліфікувати для обліку хеджування справедливої вартості протягом будь-якого періоду часу, що є за межами найкоротшого періоду, в якому утримувач може вимагати платежу. У наведеному вище прикладі позиція хеджування є сумою активів. Отже, такі зобов'язання не є частиною призначеного об'єкта хеджування, але використовуються суб'єктом господарювання для визначення суми активу, яку він призначає хеджованою. Якщо позиція суб'єкта господарювання, яку він бажає хеджувати, була сумою зобов'язань, то суму, що відображає призначений об'єкт хеджування, слід визначати із зобов'язань з фіксованою ставкою відсотка (крім зобов'язань, погашення яких можуть вимагати від суб'єкта господарювання у періоді, що відбувається раніше), а оцінку відсотка, застосовану для оцінювання ефективності хеджування відповідно до пункту КЗ126 б), обчислювати як відсоток від цих інших зобов'язань. Наприклад, припустимо, що суб'єкт господарювання попередньо оцінює, що у певному періоді переоцінки він має зобов'язання з фіксованою ставкою відсотка сумою 100 ВО, яка складається з 40 ВО депозитів до запитання та 60 ВО зобов'язань без характеристики «до запитання», а також активів з фіксованою ставкою відсотка сумою 70 ВО. Якщо суб'єкт господарювання вирішує хеджувати всю чисту позицію в 30 ВО, він призначає об'єктом хеджування зобов'язання сумою 30 ВО або 50 відсотків⁵ зобов'язань без характеристики «до запитання».
- K3119 Суб'єкт господарювання дотримується також інших вимог призначення та документування, наведених у пункті 88 а). Для портфельного хеджування процентного ризику це призначення та документування визначають політику суб'єкта господарювання щодо всіх змінних, які використовуються для ідентифікації суми, що хеджується. Спосіб оцінювання ефективності включає таке:
- які активи та зобов'язання слід включати до портфельного хеджування і основу, яку слід використовувати для виключення їх із портфеля;

³Стандарт дозволяє суб'єктові господарювання призначати будь-яку суму доступних кваліфікованих активів або зобов'язань (у цьому прикладі - будь-яку суму активів від 0 ВО до 100 ВО).

⁴Див. пункт 49.

⁵ $30 \text{ ВО} / (100 \text{ ВО} - 40 \text{ ВО}) = 50$ відсотків.

- б) як суб'єкт господарювання попередньо оцінює дати переоцінки, включаючи те, які припущення про ставки відсотка лежать в основі попередніх оцінок штрафних ставок за дострокове погашення, та основу змінювання цих попередніх оцінок. Однаковий метод застосовується як для первісних оцінок, коли актив або зобов'язання включаються до хеджованого портфеля, так і для пізнішого перегляду цих попередніх оцінок;
- в) кількість та тривалість періодів переоцінки;
- г) як часто суб'єкт господарювання перевірятиме ефективність та який з двох методів, наведених у пункті К3126, використовуватиме;
- г) методологію, застосовану суб'єктом господарювання для визначення суми активів або зобов'язань, призначених об'єктом хеджування, та, відповідно, оцінку відсотка, застосовану, коли суб'єкт господарювання перевіряє ефективність із використанням методу, описаного в пункті К3126 б);
- д) коли суб'єкт господарювання перевіряє ефективність із застосуванням методу, описаного в пункті К3126 б), незалежно від того, чи перевірятиме суб'єкт господарювання ефективність для кожного періоду переоцінки окремо або для всіх періодів у сукупності, або із використанням їх деякого поєднання.

Політики, встановлені при призначенні та документуванні відносин хеджування, мають відповідати процедурам та цілям суб'єкта господарювання з управління ризиками. Політики не можна змінювати довільно. Їх слід обґрунтовувати, виходячи із зміни ринкових умов та інших чинників, і вони мають базуватися на процедурах та цілях суб'єкта господарювання з управління ризиками та узгоджуватися з ними.

- К3120 Інструмент хеджування, згадуваний у пункті К3114 г), може бути одним похідним інструментом або портфелем похідних інструментів, які доступні хеджованому процентному ризику, призначеному в пункті К3114 г) (наприклад, портфель процентних свопів, усі з яких доступні ризику змін ставок пропозицій на лондонському міжбанківському ринку депозитів (LIBOR)). Такий портфель похідних інструментів може містити позиції ризику, що згортаються. Проте він може не містити продані опціони або чисті продані опціони, оскільки Стандарт⁶ не дозволяє призначати такі опціони інструментами хеджування (за винятком, якщо проданий опціон призначається для згортання з придбаним опціоном). Якщо інструмент хеджування хеджує суму, призначену в пункті К3 114 в) на період, більше одного періоду переоцінки, його розподіляють на всі періоди, які він хеджує. Проте весь інструмент хеджування слід розподіляти на такі періоди переоцінки, оскільки Стандарт⁷ не дозволяє призначати відносини хеджування лише на частину періоду, протягом якого інструмент хеджування залишається в обігу.
- К3121 Якщо суб'єкт господарювання оцінює зміну справедливої вартості статті, що підлягає достроковому погашенню відповідно до пункту К3114 е), то зміна ставок відсотка впливає на справедливую вартість статті, що підлягає достроковому погашенню, двома способами: вона впливає на справедливую вартість договірних грошових потоків і на справедливую вартість опціону на дострокове погашення, який міститься в статті, що підлягає достроковому погашенню. Пункт 81 Стандарту дозволяє суб'єктові господарювання призначати об'єктом хеджування частину фінансового активу або фінансового зобов'язання, що мають спільну доступність ризику, якщо можна оцінити ефективність. Щодо статей, що підлягають достроковому погашенню, то пункт 81А дозволяє досягти цього шляхом призначення об'єкта хеджування з огляду на зміну справедливої вартості, зумовлену змінами призначеної ставки відсотка на основі *очікуваних*, а не *встановлених за контрактом* дат переоцінки. Проте вплив, який зміни хеджованої ставки відсотка мають на ці очікувані ціни переоцінки, слід включати, визначаючи зміни справедливої вартості об'єкта хеджування. Отже, якщо очікувані дати переоцінки переглядаються (наприклад, для відображення змін очікуваних сум дострокового погашення), або якщо фактичні дати переоцінки відрізняються від очікуваних дат, виникне неефективність, як наведено в пункті К3126. Навпаки, зміни очікуваних дат переоцінки, які: а) очевидно спричинені чинниками іншими, ніж зміни хеджованої ставки відсотка; б) не корелюють із змінами хеджованої ставки відсотка; в) можна достовірно відокремити від змін, які розподіляються на хеджовану ставку

⁶Див. пунктпункти 77 та К394.

⁷Див. пункт 75.

відсотка (наприклад, зміни штрафних ставок за дострокове погашення, які безсумнівно спричинені зміною демографічних чинників або податкового регулювання, а не змінами ставки відсотка), виключаються при визначенні зміни справедливої вартості об'єкта хеджування, оскільки вони не розподіляються на хеджований ризик. Якщо є невпевненість щодо чинника, який спричиняє зміну очікуваних дат переоцінки, або суб'єкт господарювання не в змозі відокремити достовірно зміни, що виникають від хеджованої ставки відсотка, від змін, що виникають від інших чинників, тоді припускається, що зміна виникає внаслідок змін хеджованої ставки відсотка.

K3122 Стандарт не встановлює методи, що застосовуються для визначення суми, зазначеної в пункті K3114 е), а саме, зміни справедливої вартості об'єкта хеджування, яка розподіляється на хеджований ризик. Якщо для такого оцінювання застосовуються статистичні чи інші методи попереднього оцінювання, то управлінському персоналові слід очікувати результат, який достатньо наближається до результату, що його отримали би від оцінювання всіх окремих активів або зобов'язань, що складають об'єкт хеджування. Недоречно припускати, що зміни справедливої вартості об'єкта хеджування дорівнюють змінам вартості інструмента хеджування.

K3123 Пункт 89А вимагає, відображати зміну вартості об'єкта хеджування в окремому рядку в активах, якщо на певний період переоцінки він є активом. Отже, якщо об'єкт хеджування на певний період переоцінки є зобов'язанням, то зміна його вартості відображається в окремому рядку в межах зобов'язань. Це ті окремі рядки, що наводяться в пункті K3114 е). Конкретний розподіл на окремі активи (або зобов'язання) не потрібний.

K3124 Пункт K3114 ж) зазначає, що неефективність виникає тією мірою, якою зміна справедливої вартості об'єкта хеджування, яка відноситься до хеджованого ризику, відрізняється від змін справедливої вартості похідного інструмента хеджування. Така різниця може виникати з кількох причин, включаючи:

- а) фактичні дати переоцінки відрізняються від очікуваних або очікувані дати переоцінки переглядаються;
- б) корисність статей у хеджованому портфелі зменшується або їх визнання припиняється;
- в) дати платежів за інструмент хеджування та об'єкт хеджування різні;
- г) інші причини (наприклад, якщо кілька об'єктів хеджування приносять процентний дохід за ставкою, нижче орієнтовної ставки, для якої вони призначені такими, що хеджуються, та неефективність, що виникає внаслідок цього, не є настільки великою, що портфель у цілому перестає кваліфікуватися для обліку хеджування).

Таку неефективність⁸ слід ідентифікувати та визнавати у прибутку чи збитку.

K3125 Як правило, ефективність хеджування підвищуватиметься:

- а) якщо суб'єкт господарювання складає графік дат погашення статей з різними характеристиками дострокового погашення так, що враховує різниці в характеристиці дострокового погашення;
- б) якщо кількість статей у портфелі більша. Якщо портфель містить лише кілька статей, імовірно є відносна висока неефективність, якщо одна зі статей достроково погашається раніше чи пізніше, ніж очіувалося. Навпаки, якщо в портфелі багато статей, можна точніше прогнозувати характеристику дострокового погашення;
- в) якщо застосовані періоди переоцінки є коротшими (наприклад, періоди переоцінки в 1 місяць порівняно з 3 місяцями). Коротші періоди переоцінки зменшують вплив будь-якої невідповідності між датами переоцінки та платежу (в межах періоду переоцінки) об'єкта хеджування та такими ж датами інструмента хеджування;
- г) збільшується частота, з якою коригують суму інструмента хеджування для відображення змін об'єкта хеджування (наприклад, унаслідок змін очікувань щодо дострокового погашення).

K3126 Суб'єкт господарювання періодично перевіряє ефективність. Якщо попередні оцінки дат переоцінки змінюються у період від однієї дати, коли суб'єкт господарювання оцінює ефективність, до наступної, то він обчислюватиме суму ефективності:

- а) як різницю між зміною справедливої вартості інструмента хеджування (див. пункт K3114 є)) та зміною вартості всього об'єкта хеджування, яка розподіляється на зміни хеджованої ставки відсотка (включаючи вплив, який зміни хеджованої ставки відсотка мають на

⁸Однакові міркування щодо суттєвості застосовуються у такому самому контексті, як у всіх МСФЗ.

- справедливу вартість будь-якого вбудованого опціону на дострокове погашення), або
- б) застосовуючи наведене далі наближення. Суб'єкт господарювання:
- i) обчислює відсоток активів (або зобов'язань) у кожному періоді переоцінки, що його хеджували, на основі попередньо оцінених дат переоцінки, на останню дату, коли він перевіряв ефективність;
 - ii) застосовує цей відсоток до своєї переглянутої попередньої оцінки суми в такому періоді переоцінки, щоб обчислити суму об'єкта хеджування, оснований на його переглянутій попередній оцінці;
 - iii) обчислює зміну справедливої вартості своєї переглянутої попередньої оцінки об'єкта хеджування, яка розподіляється на хеджований ризик, та відображає його так, як зазначено у пункті К3114 е);
 - iv) визнає неефективність, яка дорівнює різниці між сумою, визначеною в iii), та зміною справедливої вартості інструмента хеджування (див. пункт К3114 е)).
- К3127 Оцінюючи ефективність, суб'єкт господарювання розрізняє перегляд попередньо оцінених дат переоцінки існуючих активів (або зобов'язань) та ініціювання нових активів (або зобов'язань), причому лише останні приводять до неефективності. Перегляди попередньо оцінених дат переоцінки (крім тих, що виключені відповідно до пункту К3121), включаючи будь-який перерозподіл існуючих статей між періодами, включаються під час перегляду попередньо оціненої суми у періоді відповідно до пункту К3126 б) ii), а отже, під час оцінювання ефективності. Після визнання неефективності, як зазначено вище, суб'єкт господарювання встановлює нову попередню оцінку всіх активів (або зобов'язань) у кожному періоді переоцінки, включаючи нові активи (або зобов'язання), що їх ініціювали від часу останньої перевірки ефективності, та призначає нову суму об'єктом хеджування та новий відсоток як відсоток хеджування. Методи, наведені в пункті К3126 б), потім повторно застосовують на наступну дату перевірки ефективності.
- К3128 Визнання статей, які первісно були в графіку на період переоцінки, можна припинити внаслідок дострокового погашення раніше очікуваного строку або списань, спричинених зменшенням корисності чи продажем. Якщо це відбувається, то суму зміни справедливої вартості, включену в окремий рядок, про який ідеться в пункті К3114 е), що пов'язана зі статтею, визнання якої припинено, слід виключати зі звіту про фінансовий стан та включати у прибуток чи збиток, що виникає від припинення визнання статті. З цією метою треба знати період (періоди) переоцінки, на які за графіком припадала стаття, визнання якої припинилося, оскільки він визначає період (періоди) переоцінки, з яких її слід вилучити, а отже суму, яку слід вилучити з окремого рядку, зазначеного у пункті К3114 е). Коли визнання статті припиняється і якщо можна визначити, в який період її було включено, її виключають із цього періоду. Якщо ні, її вилучають з найпершого періоду, якщо припинення визнання було наслідком дострокового погашення вищого, ніж очікуване, або розподіляють на систематичній та раціональній основі на всі періоди, що містили статтю, визнання якої припинилося, якщо статтю продано чи її корисність зменшилася.
- К3129 Крім того, будь-яка сума, пов'язана з конкретним періодом, визнання якої не припинилося, коли період закінчується, визнають у прибутку чи збитку на той час (див. пункт 89А). Наприклад, припустимо, що суб'єкт господарювання складає графік статей на три періоди переоцінки. При попередньому перепризначенні зміною справедливої вартості, відображеною в окремому рядку звіту про фінансовий стан, був актив у 25 ВО. Ця сума відображає суми, що відносяться до періодів 1, 2 та 3 у розмірі, відповідно, 7 ВО, 8 ВО та 10 ВО. Під час наступного перепризначення активи, що відносяться до періоду 1, були реалізовані або перенесені у графік на інші періоди. Отже, 7 ВО припиняють визнавати в звіті про фінансовий стан та визнають у прибутку чи збитку. Тепер 8 ВО та 10 ВО відносяться, відповідно, до періодів 1 та 2. Потім (за потреби) коригують ці періоди, що залишилися, на зміни справедливої вартості, як описано в пункті К3114 е).
- К3130 Як пояснення вимог попередніх двох пунктів, припустимо, що суб'єкт господарювання складав графік активів, розподіляючи відсоток портфеля на кожний період переоцінки. Припустимо також, що заплановано 100 ВО на кожний з перших двох періодів. Коли закінчується строк періоду переоцінки, активи сумою 110 ВО припиняють визнавати внаслідок очікуваного та неочікуваного дострокового погашення. У цьому випадку всю суму, що містилися в окремому рядку, зазначеному в пункті К3114 е), і яка пов'язана з першим періодом, виключають із звіту про фінансовий стан плюс 10 відсотків суми, яка пов'язана з другим періодом.
- К3131 Якщо суму хеджування протягом періоду часу переоцінки зменшують без припинення визнання пов'язаних з нею активів (або зобов'язань), суму, включену в окремий рядок, зазначений у пункті К3114 е), і пов'язану із зменшенням, слід амортизувати відповідно до пункту 92.
- К3132 Суб'єкт господарювання може бажати застосовувати підхід, установлений у пунктах К3114-К3131 до портфельного хеджування, яке раніше обліковували як хеджування грошових потоків відповідно до МСБО 39. Такий суб'єкт господарювання відмовиться від попереднього призначення хеджування грошових потоків відповідно до пункту 101 г) та застосовуватиме вимоги, зазначені в цьому пункті.

Він також перепризначить хеджування як хеджування справедливої вартості та застосовуватиме перспективно підхід, установлений у пунктах К3114-К3131, до подальших облікових періодів.

Перехідні положення (пункти 103-108В)

К3133 Суб'єкт господарювання міг призначити прогнозовану внутрішню групову операцію об'єктом хеджування на початку річного періоду, що починається 1 січня 2005 р. або пізніше (чи, з метою перерахунку порівняльної інформації, початку порівняльного періоду раніше цієї дати), при хеджуванні, яке кваліфікувалося би для обліку хеджування відповідно до цього Стандарту (із змінами внаслідок останнього речення в пункті 80). Такий суб'єкт господарювання може використовувати це призначення для застосування обліку хеджування в консолідованих фінансових звітах з початку річного періоду, що починається 1 січня 2005 р. або пізніше (або з початку порівняльного періоду раніше цієї дати). Такому суб'єктові господарювання слід також застосовувати пункти К399А та К399Б з початку річного періоду, що починається 1 січня 2005 р. або пізніше. Проте, відповідно до пункту 108Б, йому непотрібно застосовувати пункт К399Б до порівняльної інформації за періоди, що відбулися раніше.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40

Інвестиційна нерухомість

Мета

- 1 Мета цього стандарту – визначити обліковий підхід до інвестиційної нерухомості та пов'язані з ним вимоги до розкриття інформації.

Сфера застосування

- 2 Цей Стандарт застосовується при визнанні й оцінці інвестиційної нерухомості та розкритті інформації про неї.
- 3 [Вилучено]
- 4 Цей Стандарт не застосовується до:
- біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (див. МСБО 41 "Сільське господарство" та МСБО 16 "Основні засоби"); та
 - прав на корисні копалини та родовища корисних копалин, таких як нафта, природний газ та подібні невідновлювані ресурси.

Визначення

- 5 Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Балансова вартість – сума, за якою актив визнається у звіті про фінансовий стан.

Собівартість – сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для придбання активу на момент його придбання або створення або, де це доречно, сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ, наприклад, МСФЗ 2 "Платіж на основі акцій".

Справедлива вартість – ціна, яка була б отримана від продажу активу або сплачена за передачу зобов'язання під час звичайної операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості").

Інвестиційна нерухомість – нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або те й інше), утримувана (власником або орендарем як актив з права користування) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для:

- використання у виробництві або при постачанні товарів чи наданні послуг або для адміністративних цілей; або
- продажу у ході звичайного ведення бізнесу.

Нерухомість, зайнята власником – нерухомість, утримувана (власником або орендарем як актив з права користування) для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг або для адміністративних цілей.

Класифікація нерухомості на інвестиційну нерухомість або нерухомість, зайняту власником

- 6 [Вилучено]
- 7 Інвестиційна нерухомість утримується з метою отримання орендної плати або збільшення капіталу, або обох. Отже, інвестиційна нерухомість генерує грошові потоки значною мірою незалежно від інших активів, утримуваних суб'єктом господарювання. Це відрізняє інвестиційну нерухомість від нерухомості, зайнятої власником. Виробництво або постачання товарів та надання послуг (або використання

нерухомості для адміністративних цілей) генерує грошові потоки, які мають відношення не тільки до нерухомості, а й до інших активів, що використовуються у процесі виробництва або постачання. МСБО 16 застосовується до нерухомості, зайнятої власником, та МСФЗ 16 "Оренда" застосовується до нерухомості, зайнятої власником, утримуваної орендарем як актив з права користування.

8 Далі наведено приклади інвестиційної нерухомості:

- а) земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу у ході звичайного ведення бізнесу;
- б) земля, утримувана для майбутнього, але ще не визначеного використання. (Якщо суб'єкт господарювання ще не визначив, чи буде він використовувати землю як нерухомість, зайняту власником, чи для короткострокового продажу у ході звичайного ведення бізнесу, тоді земля вважається утримуваною для збільшення капіталу);
- в) будівля, яка є власністю суб'єкта господарювання (або як актив з права користування, пов'язаний з будівлею, утримуваною суб'єктом господарювання) та надана в оренду за однією чи кількома операційними орендами;
- г) будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в оренду за однією чи кількома операційними орендами;
- г) нерухомість, яка будується або поліпшується для майбутнього використання в якості інвестиційної нерухомості.

9 Далі наведено приклади статей, які не є інвестиційною нерухомістю, а тому виходять за межі сфери застосування цього Стандарту:

- а) нерухомість, призначена для продажу у ході звичайного ведення бізнесу або яка перебуває в процесі будівництва чи поліпшення з метою такого продажу (див. МСБО 2 "*Запаси*"), наприклад, нерухомість, придбана виключно з метою подальшого вибуття в найближчому майбутньому або для поліпшення та перепродажу;
- б) [вилучено]
- в) нерухомість, зайнята власником (див. МСБО 16 та МСФЗ 16), включаючи (серед іншого) нерухомість, утримувану для майбутнього використання як нерухомість, зайняту власником; нерухомість, утримувану для майбутнього поліпшення та подальшого використання як нерухомість, зайняту власником; нерухомість, зайнята працівниками (незалежно від того, чи сплачують ці працівники, чи не сплачують орендну плату за ринковими ставками), та нерухомість, зайнята власником, вибуття якої очікується;
- г) [вилучено]
- г) нерухомість, яка надана в оренду іншому суб'єктові господарювання за фінансовою орендою.

10 Певні види нерухомості включають одну частку, яка утримується з метою отримання орендної плати або для збільшення капіталу, та другу частку, яка утримується для використання у виробництві або для постачання товарів чи надання послуг, або для адміністративних цілей. Якщо ці частки можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду за фінансовою орендою), то суб'єкт господарювання обліковує ці частки окремо. Якщо ці частки не можуть бути продані окремо, нерухомість є інвестиційною нерухомістю, лише якщо незначна її частка утримується для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, або для адміністративних цілей.

11 У деяких випадках суб'єкт господарювання надає допоміжні послуги наймачам нерухомості, утримувану суб'єктом господарювання. Суб'єкт господарювання вважає таку власність інвестиційною нерухомістю, якщо ці послуги є відносно незначним компонентом угоди в цілому. Наприклад, якщо власник офісної будівлі забезпечує надання послуг з охорони та технічного обслуговування для орендарів, які займають будівлю.

12 В інших випадках, надані послуги є значним компонентом. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання володіє та управляє готелем, послуги, що надаються клієнтам, є значним компонентом угоди в цілому. Таким чином, готель, що управляється власником, є нерухомістю, зайнятою власником, а не інвестиційною нерухомістю.

13 Іноді досить важко визначити, чи є допоміжні послуги настільки значними, щоб нерухомість не можна було би віднести до інвестиційної нерухомості. Наприклад, власник готелю іноді може передоручати деякі обов'язки третім сторонам згідно з контрактом на управління готелем. Діапазон умов таких контрактів може бути доволі широким. З однієї сторони діапазону – позиція власника може, по суті, бути позицією пасивного інвестора. З іншої сторони діапазону – власник може просто передати виконання

щоденних функцій на умовах аутсорсингу, залишаючись при цьому значно вразливим до зміни у грошових потоках, отриманих від діяльності готелю.

- 14 Судження необхідне, щоб визначити, чи нерухомість є інвестиційною нерухомістю. Суб'єкт господарювання розробляє критерії для того, щоб застосовувати це судження послідовно відповідно до визначення інвестиційної нерухомості та до відповідного керівництва, наведених у пунктах 7-13. Пункт 75 в) вимагає від суб'єкта господарювання розкривати ці критерії, коли нерухомість важко класифікувати.
- 14А Судження також необхідне, щоб визначити, чи є придбання інвестиційної нерухомості придбанням активу чи групи активів або об'єднанням бізнесу, яке належить до сфери застосування МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу". Щоб визначити, чи є це об'єднанням бізнесу, слід звернутися до МСФЗ 3. Обговорення в пунктах 7-14 цього Стандарту стосується питання, чи є дана нерухомість нерухомістю, зайнятою власником, чи є вона інвестиційною нерухомістю, і не стосується питання визначення, чи є придбання нерухомості об'єднанням бізнесу, як визначено в МСФЗ 3. Щоб встановити, чи відповідає певна операція визначенню об'єднання бізнесу, як визначено в МСФЗ 3, та чи містить вона інвестиційну нерухомість, як визначено у цьому Стандарті, необхідно застосовувати ці Стандарти окремо.
- 15 У деяких випадках суб'єкт господарювання володіє нерухомістю, наданою в оренду материнському чи іншому дочірньому підприємству та зайнятою ними. Така нерухомість не визнається інвестиційною нерухомістю у консолідованій фінансовій звітності, оскільки з погляду групи вона є нерухомістю, зайнятою власником. Проте з погляду суб'єкта господарювання, який володіє нею, така нерухомість є інвестиційною нерухомістю, якщо вона відповідає визначенню, наведеному в пункті 5. Отже, орендодавець розглядає таку нерухомість як інвестиційну нерухомість у своїй окремій фінансовій звітності.

Визнання

- 16 **Інвестиційна нерухомість, яка є власністю, визнається як актив тоді і лише тоді, коли:**
- є ймовірність того, що суб'єкт господарювання отримає майбутні економічні вигоди, які пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю; та**
 - собівартість інвестиційної нерухомості можна достовірно оцінити.**
- 17 Згідно з цим принципом визнання суб'єкт господарювання оцінює всі витрати, пов'язані з інвестиційною нерухомістю, на момент їх здійснення. Ці витрати охоплюють первісно понесені витрати для придбання інвестиційної нерухомості і подальші витрати на її збільшення, часткову заміну або обслуговування нерухомості.
- 18 Згідно з принципом визнання, наведеним у пункті 16, суб'єкт господарювання не визнає в балансовій вартості інвестиційної нерухомості витрати на поточне обслуговування такої нерухомості. Натомість ці витрати визнаються в прибутках чи збитках під час їх здійснення. Витратами на поточне обслуговування є переважно витрати на оплату праці та на витратні матеріали; вони також можуть включати витрати на незначні складові. Мета цих видатків часто визначається як витрати на "ремонт і технічне обслуговування" нерухомості.
- 19 Складові інвестиційної нерухомості можуть бути придбані шляхом заміни. Наприклад, внутрішні стіни можуть бути заміною первісних стін. Згідно із зазначеним принципом визнання, суб'єкт господарювання визнає у балансовій вартості інвестиційної нерухомості витрати на заміну частини існуючої інвестиційної нерухомості тоді, коли вони були понесені, і за умови відповідності критеріям визнання. Визнання балансової вартості тих складових, які були замінені, припиняється згідно з положеннями цього Стандарту про припинення визнання.
- 19А Інвестиційна нерухомість, утримувана орендарем як актив з права користування, визнається відповідно до МСФЗ 16.

Оцінка при визнанні

- 20 **Інвестиційна нерухомість, яка є власністю, первісно оцінюється за її собівартістю. Витрати на операцію включаються до первісної оцінки.**
- 21 Собівартість придбаної інвестиційної нерухомості включає її купівельну ціну та будь-які видатки, які безпосередньо віднесені до придбання. Безпосередньо віднесені видатки охоплюють, наприклад, витрати

на оплату професійних юридичних послуг, податки, пов'язані з передачею права власності, та інші витрати на операцію.

22 [Вилучено]

23 Собівартість інвестиційної нерухомості не збільшується на суму:

- а) витрат, пов'язаних із введенням її в дію (якщо вони не є необхідними для приведення нерухомості до робочого стану відповідно до намірів управлінського персоналу);
- б) операційних збитків, понесених до того, як інвестиційна нерухомість досягає запланованого рівня експлуатації; або
- в) понаднормових сум відходів матеріалів, оплати праці або інших ресурсів, витрачених під час будівництва або поліпшення цієї нерухомості.

24 Якщо оплату за інвестиційну нерухомість відстрочено, її собівартістю є грошовий еквівалент ціни. Різниця між цією сумою та загальною сумою платежів визнається як витрати на відсотки за період надання кредиту.

25 [Вилучено]

26 [Вилучено]

27 Один або кілька об'єктів інвестиційної нерухомості можуть бути придбані в обмін на немонетарний актив чи активи або ж в обмін на поєднання монетарних і немонетарних активів. Наведене далі обговорення стосується обміну одного немонетарного активу на інший, але воно також поширюється на всі види обміну, наведені в попередньому реченні. Собівартість такої інвестиційної нерухомості оцінюється за справедливою вартістю за винятком випадків, коли а) операція обміну за сутністю не є комерційною операцією або якщо б) справедливу вартість ані отриманого, ані відданого в обмін активу не можна достовірно оцінити. Придбаний актив оцінюють саме так, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний актив не оцінюють за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.

28 Суб'єкт господарювання визначає, чи має операція обміну комерційну сутність, з урахуванням того, у якому ступені зміняться, як очікується, його майбутні грошові потоки за результатом цієї операції. Операція обміну за сутністю є комерційною, якщо:

- а) конфігурація (ризик, час і суми) грошових потоків за отриманим активом відрізняється від конфігурації грошових потоків за переданим активом; або
- б) у результаті обміну вартість частки діяльності, на яку вплинула ця операція, змінюється для конкретного суб'єкта господарювання; та
- в) різниця між а) і б) є значною відносно справедливої вартості обмінюваних активів.

З метою визначення, чи має операція обміну комерційну сутність, вартість частки діяльності конкретного суб'єкта господарювання, на яку вплинула ця операція, має відображати грошові кошти після оподаткування. Результат такого аналізу може бути цілком очевидним і не вимагати від суб'єкта господарювання детальних обчислень.

29 Справедливу вартість активу можна достовірно оцінити, якщо а) мінливість в діапазоні достовірних оцінок справедливої вартості для цього активу не є значною або б) можна достовірно оцінити різні оцінки в межах такого діапазону і застосувати їх для оцінки справедливої вартості. Якщо суб'єкт господарювання може достовірно оцінити справедливу вартість отриманого або відданого активу, для оцінки собівартості використовується справедлива вартість відданого активу, якщо лише справедлива вартість отриманого активу не є більш чітким свідченням.

29А Інвестиційна нерухомість, утримувана орендарем як актив з права користування, первісно оцінюється за її собівартістю відповідно до МСФЗ 16.

Оцінка після визнання

Облікова політика

- 30 Окрім винятків, наведених у пункті 32А, суб'єкт господарювання обирає своєю обліковою політикою модель справедливої вартості згідно з пунктами 33-35 або модель оцінки за собівартістю згідно з пунктом 56 та застосовує цю політику до всієї своєї інвестиційної нерухомості.
- 31 МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” стверджує, що довільна зміна облікової політики може здійснюватися лише якщо результатом такої зміни є достовірна і більш доречна інформація у фінансовій звітності щодо операцій, інших подій або умов, що впливають на фінансовий стан, фінансовий результат або на грошові потоки суб'єкта господарювання. Дуже малоймовірно, що заміна моделі справедливої вартості на модель собівартості приведе до більш доречного подання.
- 32 Цей Стандарт вимагає від усіх суб'єктів господарювання оцінювати справедливу вартість інвестиційної нерухомості з метою оцінки (якщо суб'єкт господарювання використовує модель справедливої вартості) або розкриття інформації (якщо суб'єкт господарювання використовує модель собівартості). Заохочується, але не вимагається, щоб суб'єкт господарювання оцінював справедливу вартість інвестиційної нерухомості на основі оцінки незалежним оцінювачем, який є визнаним фахівцем відповідної кваліфікації та має недавній досвід оцінювання інвестиційної нерухомості, що розташована в подібній місцевості та належить до подібної категорії.
- 32А Суб'єкт господарювання може:
- обирати модель справедливої вартості або модель собівартості для всієї інвестиційної нерухомості, яка забезпечує зобов'язання, дохід за якими безпосередньо пов'язаний зі справедливою вартістю або ж з доходами від конкретних активів, включаючи цю інвестиційну нерухомість; та
 - обирати модель справедливої вартості або модель собівартості для всієї іншої інвестиційної нерухомості, незалежно від вибору, зробленого в а).
- 32Б Деякі суб'єкти господарювання, всередині або зовні, керують інвестиційним фондом, який забезпечує інвесторів виплатами, що визначаються виходячи із частки у фонді. Аналогічно, деякі суб'єкти господарювання випускають страхові контракти з умовами прямої участі, для яких базові статті включають інвестиційну нерухомість. Лише з метою застосування пунктів 32А-32Б страхові контракти включають інвестиційні контракти з умовами дискреційної участі. Пункт 32А не дозволяє суб'єктові господарювання оцінювати нерухомість, утримувану фондом (або нерухомість, що є базовою статтею), частково за собівартістю та частково за справедливою вартістю. (Див. МСФЗ 17 “Страхові контракти” для термінів, що використані у цьому пункті та визначені у цьому Стандарті).
- 32В Якщо суб'єкт господарювання обирає різні моделі для двох категорій, описаних в пункті 32А, продаж інвестиційної нерухомості між пулами активів, оцінених із застосуванням різних моделей, визнається за справедливою вартістю, а кумулятивні зміни у справедливій вартості визнаються в прибутку або збитку. Відповідно, у разі продажу інвестиційної нерухомості з пулу, для якого застосовується модель справедливої вартості, до пулу, для якого застосовується модель собівартості, справедлива вартість цієї нерухомості на дату продажу стає її доцільною собівартістю.

Модель справедливої вартості

- 33 Суб'єкт господарювання, який обирає модель справедливої вартості, після первісного визнання оцінює всю його інвестиційну нерухомість за її справедливою вартістю, за винятком випадків, описаних у пункті 53.
- 34 [Вилучено].
- 35 Прибуток або збиток, що виникає від зміни в справедливій вартості інвестиційної нерухомості, визнається в прибутку або збитку за період, у якому він виникає.
- 36–39 [Вилучено]
- 40 Оцінюючи справедливу вартість інвестиційної нерухомості відповідно до МСФЗ 13, суб'єкт господарювання має забезпечити, щоб справедлива вартість відображала, серед іншого, дохід від оренди за поточною орендою та інші припущення, які б використовували учасники ринку, встановлюючи ціну на інвестиційну нерухомість за нинішніх ринкових умов.

- 40А Якщо орендар використовує модель справедливої вартості, щоб оцінити інвестиційну нерухомість, утримувану як актив з права користування, він оцінює цей актив з права користування, але не базову нерухомість, за справедливою вартістю.
- 41 МСФЗ 16 визначає основу для первісного визнання собівартості інвестиційної нерухомості, утримуваної орендарем як актив з права користування. Пункт 33 вимагає переоцінювати, за необхідності, інвестиційну нерухомість, утримувану орендарем як актив з права користування, до справедливої вартості, якщо суб'єкт господарювання обирає модель справедливої вартості. Якщо орендні платежі здійснюються за ринковими ставками, то справедлива вартість інвестиційної нерухомості, утримуваної орендарем як актив з права користування, на момент придбання за вирахуванням усіх очікуваних орендних платежів (у тому числі й тих, що пов'язані з визнаними зобов'язаннями з оренди) має дорівнювати нулю. Отже, переоцінювання активу з права користування із собівартості відповідно до МСФЗ 16 у справедливую вартість відповідно до пункту 33 (з урахуванням вимог, викладених у пункті 50) не повинно призводити до будь-якого первісного прибутку або збитку, якщо лише оцінка справедливої вартості не здійснюється в інший проміжок часу. Це може статися, якщо вибір застосування моделі справедливої вартості здійснюється після первісного визнання.
- 42–47 [Вилучено]
- 48 У виключних випадках є чітке свідчення того, що коли суб'єкт господарювання вперше придбав інвестиційну нерухомість (або коли існуюча нерухомість уперше стає інвестиційною нерухомістю після зміни у використанні), мінливість у діапазоні обґрунтованих оцінок справедливої вартості виявиться такою значною, а ймовірність різних наслідків буде так важко оцінити, що корисність окремої оцінки справедливої вартості знецінюється. Це може означати, що справедливую вартість нерухомості не можна буде достовірно оцінити на постійній основі (див. пункт 53).
- 49 [Вилучено]
- 50 Визначаючи балансову вартість інвестиційної нерухомості за моделлю справедливої вартості, суб'єкт господарювання уникає подвійного врахування активів або зобов'язань, що визнаються як окремі активи або зобов'язання. Наприклад:
- а) обладнання, таке як ліфти або кондиціонери, часто є невід'ємними частинами будівлі і зазвичай включаються до справедливої вартості інвестиційної нерухомості, а не визнаються окремо як основні засоби;
 - б) якщо офісне приміщення здається в оренду разом з меблями, у справедливую вартість офісу зазвичай включається і справедлива вартість меблів, оскільки дохід від оренди пов'язаний з офісом, що має меблі. Коли меблі включаються до справедливої вартості інвестиційної нерухомості, суб'єкт господарювання не визнає такі меблі як окремий актив;
 - в) справедлива вартість інвестиційної нерухомості не включає попередню оплату або нарахований дохід від операційної оренди, оскільки суб'єкт господарювання визнає його як окреме зобов'язання або актив;
 - г) справедлива вартість інвестиційної нерухомості, утримуваної орендарем як актив з права користування, відображає очікувані грошові потоки (у тому числі змінні орендні платежі, що, як очікується, будуть сплачені). Відповідно, якщо одержана оцінка нерухомості є чистою сумою всіх платежів, що, як очікується, будуть здійснені, то для отримання балансової вартості такої інвестиційної нерухомості із застосуванням моделі справедливої вартості до неї необхідно додати будь-яке визнане зобов'язання з оренди.
- 51 [Вилучено]
- 52 У деяких випадках суб'єкт господарювання очікує, що теперішня вартість його платежів, пов'язаних з інвестиційною нерухомістю (інших, ніж платежі, пов'язані з визнаними зобов'язаннями) перевищуватиме теперішню вартість відповідних грошових надходжень. Суб'єкт господарювання застосовує МСБО 37 *“Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”* для визначення того, чи визнає суб'єкт господарювання зобов'язання і, якщо так, то як він його оцінює.

Неможливість достовірно оцінити справедливую вартість

- 53 Існує спростоване припущення, що суб'єкт господарювання може достовірно оцінити справедливую вартість інвестиційної нерухомості на постійній основі. Однак у виключних випадках є чітке свідчення, що коли суб'єкт господарювання вперше придбає інвестиційну нерухомість (або коли

існуюча нерухомість вперше стає інвестиційною нерухомістю після зміни у використанні), то він не зможе достовірно оцінювати справедливу вартість інвестиційної нерухомості на постійній основі. Таке трапляється тоді і лише тоді, коли ринок для зіставної нерухомості неактивний (наприклад, є лише кілька нещодавніх операцій, ціни котирування не є поточними або ціни на відкриті операції вказують на те, що продавці були вимушені здійснити продаж), а альтернативних достовірних оцінок справедливої вартості (наприклад, на підставі прогнозування дисконтованого грошового потоку) немає. Якщо суб'єкт господарювання визначає, що справедлива вартість інвестиційної нерухомості, що будується, не піддається достовірній оцінці, але він очікує, що справедливу вартість цієї нерухомості можна буде достовірно оцінити після завершення будівництва, він повинен здійснювати оцінку такої інвестиційної нерухомості, що будується, за собівартістю до того часу, коли її можна буде оцінити достовірно або коли будівництво буде завершено (залежно від того, що відбудеться раніше). Якщо суб'єкт господарювання визначає, що справедлива вартість інвестиційної нерухомості (іншої, ніж інвестиційна нерухомість, що будується) не може бути достовірно оцінена на постійній основі, цей суб'єкт господарювання повинен оцінювати таку інвестиційну нерухомість, використовуючи модель собівартості, відповідно до МСБО 16 для інвестиційної нерухомості, яка є власністю, або відповідно до МСФЗ 16 для інвестиційної нерухомості, утримуваної орендарем як актив з права користування. Слід припускати, що ліквідаційна вартість інвестиційної нерухомості дорівнює нулю. Суб'єкт господарювання має продовжувати застосовувати МСБО 16 або МСФЗ 16 до моменту вибуття інвестиційної нерухомості.

- 53А Як тільки суб'єкт господарювання стає спроможним достовірно оцінювати справедливу вартість інвестиційної нерухомості, що будується і що раніше оцінювалася за собівартістю, він повинен здійснювати оцінку такої нерухомості за її справедливою вартістю. Припускається, що справедлива вартість нерухомості може бути достовірно оцінена, як тільки завершиться її будівництво. Інакше, згідно з пунктом 53 таку нерухомість слід відображати в обліку використовуючи модель собівартості відповідно до МСБО 16 для активів, які є власністю, або МСФЗ 16 для інвестиційної нерухомості, утримуваної орендарем як актив з права користування.
- 53Б Припущення щодо можливості достовірної оцінки справедливої вартості інвестиційної нерухомості, що будується, може бути спростоване лише при первісному визнанні. Суб'єкт господарювання, який оцінив об'єкт інвестиційної нерухомості, що будується, за справедливою вартістю, не може дійти висновку, що справедлива вартість завершеної інвестиційної нерухомості не може бути оцінена достовірно.
- 54 У виключних випадках, коли суб'єкт господарювання змушений через причини, зазначені в пункті 53, оцінювати інвестиційну нерухомість, використовуючи модель собівартості відповідно до МСБО 16 або МСФЗ 16, він оцінює за справедливою вартістю всю свою іншу інвестиційну нерухомість, включаючи інвестиційну нерухомість, що будується. У таких випадках, хоча суб'єкт господарювання може застосовувати модель собівартості для однієї інвестиційної нерухомості, він має продовжувати відображати в обліку всю іншу нерухомість за моделлю справедливої вартості.
- 55 Якщо суб'єкт господарювання раніше оцінював інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, він має продовжувати оцінювати цю нерухомість за справедливою вартістю до моменту її вибуття (або до того, коли нерухомість стане нерухомістю, зайнятою власником, або суб'єкт господарювання почне поліпшувати нерухомість з метою подальшого продажу у ході звичайного ведення бізнесу), навіть якщо зіставні ринкові операції стануть менш частими або ринкові ціни стануть не такими доступними.

Модель собівартості

- 56 Після первісного визнання суб'єкт господарювання, що обирає модель собівартості, має оцінювати інвестиційну нерухомість:
- а) відповідно до МСФЗ 5 *“Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”*, якщо вона відповідає критеріям класифікації як утримувана для продажу (або включена до групи вибуття, що класифікована як утримувана для продажу);
 - б) відповідно до МСФЗ 16, якщо вона є утримуваною орендарем як актив з права користування та не є утримуваною для продажу відповідно до МСФЗ 5; та
 - в) відповідно до вимог МСБО 16 при використанні моделі собівартості в усіх інших випадках.

Переведення

- 57 Суб'єкт господарювання переводить нерухомість до або із інвестиційної нерухомості тоді і лише тоді, коли є зміна у використанні. Зміна у використанні відбувається, коли нерухомість відповідає або перестає відповідати визначенню інвестиційної нерухомості і є свідчення про зміну у використанні. Зокрема, зміна у намірах управлінського персоналу щодо використання нерухомості не свідчить про зміну у використанні. Приклади свідчень про зміну у використанні включають :
- а) початок зайняття власником або поліпшення з метою зайняття власником – для переведення з інвестиційної нерухомості до нерухомості, зайнятої власником;
 - б) початок поліпшення з метою продажу – для переведення з інвестиційної нерухомості до запасів;
 - в) завершення зайняття власником – для переведення з нерухомості, зайнятої власником, до інвестиційної нерухомості; та
 - г) початок операційної оренди іншою стороною – для переведення із запасів до інвестиційної нерухомості.
 - г) [вилучено].
- 58 Коли суб'єкт господарювання вирішує позбутися інвестиційної нерухомості без поліпшення, то він продовжує розглядати нерухомість як інвестиційну нерухомість до тих пір, коли припиниться її визнання (виключиться зі звіту про фінансовий стан), і не перекласифікує її як запаси. Аналогічно, якщо суб'єкт господарювання починає повторно поліпшувати існуючу інвестиційну нерухомість для продовження її майбутнього використання як інвестиційної нерухомості, то нерухомість залишається інвестиційною нерухомістю і не підлягає перекласифікації як нерухомість, зайнята власником, протягом повторного поліпшення.
- 59 Пункти 60-65 застосовуються щодо питань визнання й оцінки в разі, коли суб'єкт господарювання застосовує модель справедливої вартості для інвестиційної нерухомості. Коли суб'єкт господарювання застосовує модель собівартості, переведення між інвестиційною нерухомістю, нерухомістю, зайнятою власником, і запасами не змінює балансову вартість переданої нерухомості, а також не змінює собівартість цієї нерухомості для цілей оцінки або розкриття інформації.
- 60 У випадку переведення із інвестиційної нерухомості, що відображається за справедливою вартістю, до нерухомості, зайнятої власником, або до запасів, доцільна собівартість нерухомості для подальшого обліку відповідно до МСБО 16, МСФЗ 16 або МСБО 2 має бути її справедливою вартістю на дату зміни у використанні.
- 61 Якщо нерухомість, зайнята власником, стає інвестиційною нерухомістю, що відобразатиметься за справедливою вартістю, суб'єктові господарювання слід застосовувати МСБО 16 для нерухомості, яка є власністю, та МСФЗ 16 для нерухомості, утримуваної орендарем як актив з права користування, до дати зміни у використанні. Суб'єкт господарювання розглядає будь-яку різницю на цю дату між балансовою вартістю нерухомості згідно з МСБО 16 або МСФЗ 16 та її справедливою вартістю так само, як і переоцінку згідно з МСБО 16.
- 62 До дати, коли нерухомість, зайнята власником, стає інвестиційною нерухомістю, що відображається за справедливою вартістю, суб'єкт господарювання амортизує нерухомість (або актив з права користування) і визнає будь-які збитки від зменшення корисності, що відбулися. Суб'єкт господарювання розглядає будь-яку різницю на цю дату між балансовою вартістю нерухомості згідно з МСБО 16 або МСФЗ 16 та її справедливою вартістю так само, як і переоцінку згідно з МСБО 16. Іншими словами:
- а) будь-яке зменшення балансової вартості нерухомості, що виникає, визнається у прибутку або збитку. Однак в межах суми попередньої дооцінки такої нерухомості, зменшення визнається в іншому сукупному прибутку та зменшує дооцінку у межах власного капіталу;
 - б) будь-яке збільшення балансової вартості, що виникає, розглядається так:
 - і) тією мірою, якою збільшення сторнує попередній збиток від зменшення корисності цієї нерухомості, збільшення визнається у прибутку або збитку. Сума, визнана в прибутку або збитку, не перевищує суми, необхідної для відновлення балансової вартості до балансової вартості, що була б визначена (за вирахуванням амортизації), якби не було визнано збитку від зменшення корисності;
 - ii) будь-яка частина збільшення, що залишилася, визнається в іншому сукупному доході та збільшує дооцінку у межах власного капіталу. При подальшому вибутті інвестиційної нерухомості дооцінка, включена до власного капіталу, може бути перенесена до

нерозподіленого прибутку. Перенесення з дооцінки до нерозподіленого прибутку не здійснюється через прибуток або збиток.

- 63 У випадку переведення нерухомості із запасів до інвестиційної нерухомості, що відображатиметься за справедливою вартістю, будь-яка різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю повинна визнаватися у прибутку або збитку.
- 64 Підхід до переведення нерухомості із запасів до інвестиційної нерухомості, що відображатиметься за справедливою вартістю, відповідає підходу до продажу запасів.
- 65 Коли суб'єкт господарювання завершує будівництво або поліпшення інвестиційної нерухомості, збудованої самостійно, що відображатиметься за справедливою вартістю, будь-яка різниця між справедливою вартістю цієї нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю повинна визнаватися у прибутку або збитку.

Вибуття

- 66 Визнання інвестиційної нерухомості слід припиняти (виключати зі звіту про фінансовий стан) при вибутті або коли інвестиційна нерухомість вилучається з використання на постійній основі і не очікується жодних економічних вигід від її вибуття.
- 67 Вибуття інвестиційної нерухомості може здійснюватися шляхом продажу або укладання договору про фінансову оренду. Датою вибуття інвестиційної нерухомості, яка продається, є дата, коли реципієнт отримує контроль над інвестиційною нерухомістю відповідно до вимог до визначення того, коли задовольняється зобов'язання щодо виконання, викладених в МСФЗ 15. МСФЗ 16 застосовується до вибуття, яке відбувається в наслідок укладання договору про фінансову оренду, а також до продажу і зворотної оренди.
- 68 Згідно з принципом визнання, викладеним у пункті 16, якщо суб'єкт господарювання визнає собівартість заміни частини інвестиційної нерухомості у балансовій вартості активу, то цей суб'єкт господарювання припиняє визнання балансової вартості заміненої частини. Для інвестиційної нерухомості, яка відображається в обліку за моделлю собівартості, замінена частина може не бути частиною, що амортизується окремо. Якщо для підприємства неможливо визначити балансову вартість заміненої частини, воно може використати собівартість заміни як показник собівартості заміненої частини на момент її придбання або будівництва. При застосуванні моделі справедливої вартості справедлива вартість інвестиційної нерухомості може вже відображати той факт, що частина, яка підлягає заміні, втратила свою вартість. В інших випадках може бути складно встановити, на скільки потрібно зменшити справедливую вартість для частини, яка підлягає заміні. Альтернативою зменшення справедливої вартості для заміненої частини, якщо це неможливо зробити, є включення собівартості заміни до балансової вартості активу з подальшою переоцінкою справедливої вартості, як це потрібно було б для надходжень, які не потребують заміни.
- 69 Прибутки або збитки, що виникають через вибуття або ліквідацію інвестиційної нерухомості, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття і балансовою вартістю активу і визнавати їх в прибутку або збитках (якщо лише МСФЗ 16 не вимагає іншого підходу при продажу і зворотній оренді) у періоді вибуття чи ліквідації.
- 70 Величина компенсації, яка має бути включена у прибуток або збиток, що виникає внаслідок припинення визнання інвестиційної нерухомості, визначається відповідно до вимог щодо визначення ціни операції, викладених в пунктах 47–72 МСФЗ 15. Подальші зміни попередньої оцінки компенсації, що включається у прибуток або збиток, слід обліковувати відповідно до вимог щодо змін ціни операції, наведених в МСФЗ 15.
- 71 Суб'єкт господарювання застосовує МСБО 37 або інші відповідні Стандарти до будь-яких зобов'язань, які він зберігає після вибуття інвестиційної нерухомості.
- 72 Відшкодування, отримане від третіх сторін як компенсація інвестиційної нерухомості, корисність якої зменшилася, яка була втрачена або від якої відмовилися, визнається в прибутку або збитку, коли це відшкодування стає дебіторською заборгованістю.
- 73 Зменшення корисності або збитки інвестиційної нерухомості, пов'язані з ними вимоги або виплати відшкодування від третіх сторін та будь-яке подальша купівля або будівництво активів на заміну, є окремими економічними подіями та відображаються в обліку окремо й у такий спосіб:
- а) зменшення корисності інвестиційної нерухомості визнається згідно з положеннями МСБО 36;

- б) вибуття або ліквідація інвестиційної нерухомості визнається згідно з положеннями пунктів 66-71 цього Стандарту;
- в) відшкодування від третіх сторін як компенсація інвестиційної нерухомості, корисність якої зменшилася, яка була втрачена або від якої відмовилися, визнається в прибутку або збитку, коли воно стає дебіторською заборгованістю; та
- г) собівартість відновлених, придбаних або збудованих як заміна активів визначається згідно з пунктами 20-29 цього Стандарту.

Розкриття інформації

Модель справедливої вартості і модель собівартості

- 74** Розкриття, що подаються нижче, застосовуються на додаток до тих, що визначені в МСФЗ 16. Згідно з МСФЗ 16, власник інвестиційної нерухомості розкриває інформацію орендодавця про укладені ним договори про оренду. Орендар, який утримує інвестиційну нерухомість як актив з права користування, розкриває інформацію орендарів згідно з вимогами МСФЗ 16 та розкриває інформацію орендодавців згідно з вимогами МСФЗ 16 щодо будь-яких укладених ними договорів про операційну оренду.
- 75** Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про:
- а) модель, яку він застосовує, – модель справедливої вартості чи модель собівартості;
 - б) [вилучено]
 - в) якщо класифікацію зробити важко (див. пункт 14), то критерії, якими користується суб'єкт господарювання для розмежування інвестиційної нерухомості від нерухомості, зайнятої власником, та нерухомості, утримуваної для продажу у ході звичайного ведення бізнесу;
 - г) [вилучено]
 - г) міру, якою справедлива вартість інвестиційної нерухомості (оцінена або розкрита у фінансовій звітності) базується на оцінці, проведеній незалежним оцінювачем, який є визнаним фахівцем відповідної кваліфікації та має недавній досвід оцінювання інвестиційної нерухомості, що розташована в подібній місцевості та належить до подібної категорії. Якщо такої оцінки не було, цей факт слід розкрити;
 - д) суми, визнані у звіті про прибутки чи збитки, щодо:
 - і) доходу від оренди інвестиційної нерухомості;
 - ii) прямих операційних витрат (включаючи ремонт і технічне обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка генерує дохід від оренди протягом періоду;
 - iii) прямих операційних витрат (включаючи ремонт і технічне обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка не генерує доходу від оренди протягом періоду; та
 - iv) кумулятивних змін у справедливій вартості, визнаних у прибутку або збитку після продажу інвестиційної нерухомості з пулу активів, для якого застосовується модель собівартості, до пулу активів, які відображаються за моделлю справедливої вартості (див. пункт 32В);
 - е) існування і суми обмежень щодо спроможності реалізувати інвестиційну нерухомість або перевести дохід і надходження від вибуття;
 - є) контрактні зобов'язання купити, збудувати або поліпшити інвестиційну нерухомість або провести ремонт, технічне обслуговування чи посилення.

Модель справедливої вартості

- 76** На додаток до розкриття інформації згідно з вимогами пункту 75, суб'єкт господарювання, який застосовує модель справедливої вартості, визначену в пунктах 33-55, розкриває інформацію про узгодження між балансовою вартістю інвестиційної нерухомості на початок і на кінець періоду, показуючи таке:

- а) збільшення вартості, розкриваючи окремо збільшення внаслідок придбання і ті, що виникають у результаті подальших видатків, визнаних у балансовій вартості активу;
 - б) збільшення вартості внаслідок придбання через об'єднання бізнесу;
 - в) активи, класифіковані як утримувані для продажу або включені до групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу згідно з МСФЗ 5 та з іншим вибуттям;
 - г) чисті прибутки або збитки від коригування справедливої вартості;
 - ґ) чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності в іншу валюту подання, та при переведенні фінансової звітності закордонної господарської одиниці у валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує;
 - д) переведення до (із) запасів та нерухомості, зайнятої власником; та
 - е) інші зміни.
- 77 При значному коригуванні отриманої оцінки інвестиційної нерухомості з метою відображення у фінансовій звітності (наприклад, для уникнення подвійного врахування активів або зобов'язань, що визнаються як окремі активи або зобов'язання, як зазначено у пункті 50) суб'єкт господарювання розкриває інформацію про узгодження між отриманою і скоригованою оцінками, включеними до фінансової звітності, окремо показуючи сукупну суму будь-яких визнаних зобов'язань з оренди, що були додані, та будь-які значні коригування.
- 78 У виключних випадках, про які йдеться в пункті 53, коли суб'єкт господарювання оцінює інвестиційну нерухомість, використовуючи модель собівартості згідно з МСБО 16 або МСФЗ 16, в узгодженні, що його вимагає пункт 76, слід розкривати інформацію про суми, пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю, окремо від сум, пов'язаних з іншою інвестиційною нерухомістю. Крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати:
- а) опис інвестиційної нерухомості;
 - б) пояснення того, чому справедливу вартість не можна достовірно оцінити;
 - в) якщо можливо, діапазон оцінок, у межах якого найбільш імовірно перебуває справедлива вартість; та
 - г) при вибутті інвестиційної нерухомості, що не відображається за справедливою вартістю:
 - і) той факт, що у суб'єкта господарювання вибула інвестиційна нерухомість, що не відображалася за справедливою вартістю;
 - ii) балансову вартість інвестиційної нерухомості під час продажу; та
 - iii) суму визнаного прибутку або збитку.

Модель собівартості

- 79 На додаток до розкриття, що його вимагає пункт 75, суб'єкт господарювання, який застосовує модель собівартості, описану у пункті 56, повинен розкривати:
- а) застосовані методи амортизації;
 - б) строк корисного використання або ставки амортизації, що застосовуються;
 - в) валову балансову вартість і накопичену амортизацію (сукупно з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок і кінець періоду;
 - г) узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок та кінець періоду, показуючи таке:
 - і) збільшення, розкриваючи окремо ті збільшення, які виникають у результаті придбання, а також ті, що виникають у результаті капіталізації подальших видатків, визнаних як актив;
 - ii) збільшення, що виникають у результаті придбання через об'єднання бізнесу;
 - iii) активи, класифіковані як утримувані для продажу або ж включені до групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу, згідно з МСФЗ 5 та з іншим вибуттям;

- iv) амортизацію;
 - v) суму визнаних збитків від зменшення корисності і суму сторнованих збитків від зменшення корисності протягом періоду згідно з МСБО 36;
 - vi) чисті курсові різниці, що виникають від переведення фінансової звітності в іншу валюту подання та переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці в валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує;
 - vii) переведення до (із) запасів та нерухомості, зайнятої власником; та
 - viii) інші зміни;
- г) справедливу вартість інвестиційної нерухомості. У виключних випадках, що описуються в пункті 53, коли суб'єкт господарювання не може достовірно оцінити справедливу вартість інвестиційної нерухомості, він повинен розкривати:
- i) опис інвестиційної нерухомості;
 - ii) пояснення того, чому справедливу вартість не можна достовірно оцінити; та
 - iii) якщо це можливо, діапазон оцінок, у межах якого найбільш імовірно перебуває справедлива вартість.

Перехідні положення

Модель справедливої вартості

- 80 Суб'єкт господарювання, який раніше застосовував МСБО 40 (2000) і який уперше обирає класифікувати і відображати в обліку деякі або всі відповідні частки нерухомості, утримувані за операційною орендою як інвестиційна нерухомість, повинен визнавати вплив такого вибору як коригування залишків нерозподіленого прибутку на початок періоду за період, в якому він уперше зробив цей вибір. Крім того:
- а) якщо раніше суб'єкт господарювання оприлюднював (у фінансовій звітності або в інший спосіб) справедливу вартість таких часток нерухомості в більш ранніх періодах (оцінену на основі, що задовольняє визначення справедливої вартості, викладене в МСФЗ 13), такий суб'єкт господарювання заохочується (але від нього не вимагається):
 - i) коригувати залишок нерозподіленого прибутку на початок періоду за найбільш ранній поданий період, за який така справедлива вартість була оприлюднена; та
 - ii) перерахувати порівняльну інформацію за ті періоди; та
 - б) якщо раніше суб'єкт господарювання не оприлюднював інформацію, описану в а), такий суб'єкт господарювання не перераховує порівняльну інформацію і має розкрити цей факт.
- 81 Цей Стандарт вимагає інший підхід, ніж той, що вимагається згідно з МСБО 8. МСБО 8 вимагає, щоб порівняльна інформація перераховувалася, крім випадків, коли це неможливо зробити.
- 82 Коли суб'єкт господарювання вперше застосовує цей Стандарт, коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду включає перекласифікацію будь-якої суми, утримуваної як дооцінка інвестиційної нерухомості.

Модель собівартості

- 83 МСБО 8 застосовується до будь-якої зміни в обліковій політиці, що відбувається, коли суб'єкт господарювання вперше застосовує цей Стандарт і обирає для використання модель собівартості. Вплив зміни в обліковій політиці включає перекласифікацію будь-якої суми, утримуваної як дооцінка інвестиційної нерухомості.
- 84 Вимоги, визначені у пунктах 27-29, стосовно первісної оцінки інвестиційної нерухомості, придбаної в операції обміну активами, слід застосовувати перспективно лише для майбутніх операцій.

Об'єднання бізнесу

- 84А Документ *"Щорічні удосконалення МСФЗ. Цикл 2011–2013 рр."*, випущений у грудні 2013 р., додав пункт 14А та заголовок перед пунктом 6. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну перспективно для придбання інвестиційної нерухомості, починаючи з першого періоду, для якого він приймає цю зміну. Тому облік придбання інвестиційної нерухомості в попередніх періодах не слід коригувати. Однак суб'єкт господарювання може обрати застосування зміни до придбань окремих об'єктів інвестиційної нерухомості, які відбулися до початку першого річного періоду, що настав на дату або після дати набрання чинності, якщо, та лише якщо, суб'єкт господарювання має інформацію, необхідну для застосування такої зміни до подібних операцій, здійснених раніше.

МСФЗ 16

- 84Б Суб'єкт господарювання, застосовуючи МСФЗ 16 та пов'язані з цим Стандартом зміни вперше, застосовує вимоги щодо переходу згідно з Додатком В МСФЗ 16 до своєї інвестиційної нерухомості, утримуваної як актив з права користування.

Переведення інвестиційної нерухомості

- 84В Документ *"Переведення інвестиційної нерухомості"* (Зміни до МСБО 40), випущений у грудні 2016р., змінив пункти 57–58. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до змін у використанні, що відбулися на початок чи після початку річного звітного періоду, у якому суб'єкт господарювання вперше застосовує такі зміни (дата первісного застосування). На дату первісного застосування суб'єкт господарювання має переоцінити класифікацію нерухомості, утримуваної на цю дату та, якщо доречно, перекласифікувати нерухомість, застосовуючи пункти 7–14, щоб відобразити умови, які існують на цю дату.
- 84Г Незважаючи на вимоги, викладені у пункті 84В, суб'єктові господарювання дозволяється застосовувати зміни до пунктів 57–58 ретроспективно відповідно до МСБО 8, якщо, та лише якщо, це можливо без застосування судження заднім числом.
- 84Г Якщо суб'єкт господарювання перекласифіковує нерухомість на дату первісного застосування відповідно до пункту 84В, він має:
- а) здійснювати облік перекласифікації, застосовуючи вимоги, викладені у пунктах 59–64. При застосуванні пунктів 59–64 суб'єкт господарювання повинен:
 - i) читати будь-яке посилання на дату зміни у використанні як дату первісного застосування; та
 - ii) визнавати будь-яку суму, що відповідно до пунктів 59–64 могла б бути визнаною у прибутку або збитку як коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду станом на дату первісного застосування;
 - б) розкривати інформацію про суми, перекласифіковані у (або із) інвестиційну нерухомість відповідно до пункту 84В. Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про ці суми, перекласифіковані як частина узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок та кінець періоду, як того вимагають пункти 76 та 79.

Дата набрання чинності

- 85 Суб'єкти господарювання повинні застосовувати цей МСБО для річних періодів, починаючи з 1 січня 2005 р. або після цієї дати. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт для періоду, що починається раніше від 1 січня 2005 р., він має розкривати цей факт.
- 85А МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (переглянутий у 2007 році) вніс зміни до термінології, що застосовується у всіх МСФЗ. Крім того, він вніс зміни до пункту 62. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни для річних періодів, починаючи з 1 січня 2009 р. або після цієї дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 році) для більш ранніх періодів, він повинен застосовувати зазначені зміни для цих більш ранніх періодів
- 85Б До пунктів 8, 9, 48, 53, 54 та 57 внесено зміни, пункт 22 вилучено, а пункти 53А та 53Б додано внаслідок випуску у травні 2008 р. документу *"Вдосконалення МСФЗ"*. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни для майбутніх річних періодів, починаючи з 1 січня 2009 р. або після цієї дати.

Суб'єкту господарювання дозволяється застосовувати зміни щодо інвестиційної нерухомості, що будується, починаючи з будь-якої дати до 1 січня 2009 р. за умови, що на ці дати була оцінена справедлива вартість інвестиційної нерухомості, що будується. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він має розкривати цей факт і одночасно застосовувати зміни до пунктів 5 та 81г) МСБО 16 "*Основні засоби*".

- 85В МСФЗ 13, випущений у травні 2011 р., змінив визначення справедливої вартості у пункті 5, змінив пункти 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53Б, 78-80 і 85Б та вилучив пункти 36-39, 42-47, 49, 51 і 75г). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 85Г Документ "*Щорічні удосконалення МСФЗ. Цикл 2011–2013 рр.*", випущений у грудні 2013 р., додав заголовки перед пунктом 6 і після пункту та додав пункти 14А і 84А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, починаючи з 1 липня 2014 р. або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він має розкривати цей факт.
- 85Г МСФЗ 15 "*Дохід від договорів з клієнтами*", випущений у травні 2014 року, змінив пункти 3б), 9, 67 та 70. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 15.
- 85Д МСФЗ 16, випущений у січні 2016 р., змінив сферу застосування МСБО 40, визначивши, що до інвестиційної нерухомості включається як інвестиційна нерухомість, яка є власністю, так і нерухомість, утримувана орендарем як актив з права користування. МСФЗ 16 змінив пункти 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53А, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 і 78, додав пункти 19А, 29А, 40А і 84Б та пов'язані з ними заголовки, та вилучив пункти 3, 6, 25, 26 і 34. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 16.
- 85Е Документ "*Переведення інвестиційної нерухомості*" (Зміни до МСБО 40), випущений у грудні 2016р., змінив пункти 57–58 та додав пункти 84В–84Г. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до ручних періодів, починаючи з 1 січня 2018 р. або після цієї дати. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, він має розкривати цей факт.
- 85Є МСФЗ 17, випущений у травні 2017 р., змінив пункт 32Б. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 17.

Вилучення МСБО 40 (2000 р.)

- 86 Цей Стандарт замінює МСБО 40 "*Інвестиційна нерухомість*" (випущений у 2000 р.).

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41

Сільське господарство

Мета

Мета цього Стандарту – визначити обліковий підхід, а також розкриття інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю.

Сфера застосування

- 1 Цей Стандарт слід застосовувати для обліку таких статей (якщо вони пов'язані з сільськогосподарською діяльністю):
 - а) біологічних активів, за винятком плодоносних рослин;
 - б) сільськогосподарської продукції на час збирання врожаю; та
 - в) державних грантів, що підпадають під дію пунктів 34 та 35.
- 2 Цей Стандарт не застосовується до:
 - а) землі, пов'язаної із сільськогосподарською діяльністю (див. МСБО 16 “Основні засоби” та МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”);
 - б) плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (див. МСБО 16). Однак цей Стандарт застосовується до продукції таких плодоносних рослин;
 - в) державних грантів, пов'язаних із плодоносними рослинами (див. МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”);
 - г) нематеріальних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (див. МСБО 38 “Нематеріальні активи”);
 - г) активів з права користування, що виникають від оренди землі, пов'язаної із сільськогосподарською діяльністю (див. МСФЗ 16 “Оренда”).
- 3 Цей Стандарт застосовується до сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів суб'єкта господарювання, причому лише на час збирання врожаю. Після цього застосовується МСБО 2 “Запаси” або інший належний Стандарт. Відповідно цей Стандарт не поширюється на переробку сільськогосподарської продукції після збирання врожаю (наприклад, переробку винограду на вино виноробом, який виростив виноград). Хоча така переробка, можливо, і є логічним і природним продовженням сільськогосподарської діяльності, а події, що відбуваються, можливо, подібні до біологічного перетворення, проте така переробка не включається у визначення сільськогосподарської діяльності в цьому Стандарті.
- 4 У таблиці далі наведено приклади біологічних активів, сільськогосподарської продукції та продуктів, які є результатом її переробки після збирання врожаю:

Біологічні активи	Сільськогосподарська продукція	Продукти, які є результатом переробки після збирання врожаю
Вівці	Вовна	Пряжа, килим
Дерева у лісопосадці	Зрубані дерева	Деревина, пиломатеріали
Молочна худоба	Молоко	Сир
Свині	Гуші	Ковбаса, копчена шинка
Бавовник	Зібрана бавовна	Нитки, тканина
Цукрова тростина	Зібрана цукрова тростина	Цукор
Тютюн (рослина)	Зібране листя	Сушений тютюн
Чайні кущі	Зібране листя	Чай
Виноград	Зібраний виноград	Вино
Фруктові дерева	Зібрані плоди	Фрукти після переробки

Олійні пальми	Зібрані плоди	Пальмова олія
Каучукове дерево	Зібраний латекс	Продукція з каучуку
Деякі рослини, наприклад, чайні кущі, виноградна лоза, олійні пальми та каучукові дерева, як правило, відповідають визначенню плодоносних рослин та належать до сфери застосування МСБО 16. Однак продукція, що росте на цих плодоносних рослинах, наприклад, чайне листя, виноград, плоди олійних пальм та латекс, належать до сфери застосування МСБО 41.		

Визначення

Визначення, пов'язані з сільським господарством

5 Терміни, які використовуються у цьому Стандарті, мають такі значення:

Сільськогосподарська діяльність – це управління суб'єктом господарювання біологічним перетворенням та збором врожаю біологічних активів для продажу чи для переробки в сільськогосподарську продукцію або в додаткові біологічні активи.

Сільськогосподарська продукція – це зібраний урожай біологічних активів суб'єкта господарювання.

Плодоносна рослина – це жива рослина, що:

- використовується у процесі виробництва або постачання сільськогосподарської продукції;
- за очікуванням, даватиме плоди протягом більше ніж одного періоду; та
- має віддалену ймовірність того, що вона буде продана як сільськогосподарська продукція, за винятком випадків продажу її як вторинної сировини.

Біологічний актив – це жива тварина або рослина.

Біологічне перетворення складається з процесів росту, виродження, виробництва та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни у біологічному активі.

Витрати на продаж – додаткові витрати, які можна прямо віднести до вибуття актива, за винятком фінансових витрат і витрат на податки на прибуток.

Група біологічних активів – це сукупність подібних живих тварин або рослин.

Урожай – це відокремлення продукції від біологічного актива або припинення життєвих процесів біологічного актива.

5А Плодоносними рослинами не є:

- рослини, які вирощують для збору як сільськогосподарську продукцію (наприклад, дерева, які вирощують, щоб використати їх як деревину);
- рослини, які вирощують задля виробництва сільськогосподарської продукції, якщо є більша, ніж віддалена ймовірність того, що суб'єкт господарювання також збере і продасть цю рослину як сільськогосподарську продукцію, окрім випадків продажу її як вторинної сировини (наприклад, дерева, які вирощують як заради плодів, так і заради деревини); та
- однорічні культури (наприклад, кукурудза та пшениця).

5Б Якщо плодоносні рослини більше не використовуються для того, щоб отримувати продукцію, їх можуть зрізати та продати як вторинну сировину, наприклад, щоб використати їх як дрова. Такі випадки продажу рослин як вторинної сировини не означають, що рослина не відповідає визначенню плодоносної рослини.

5В Продукція, що росте на плодоносних рослинах, є біологічним активом.

6 Сільськогосподарська діяльність охоплює різноманітні види діяльності, наприклад: тваринництво, лісництво, вирощення однорічних та багаторічних рослин, фруктових садів та насаджень, квітництво та водне господарство (у тому числі рибництво). Для цього розмаїття видів діяльності характерні такі спільні риси:

- здатність змінюватися.* Живі тварини та рослини здатні до біологічного перетворення;
- управління змінами.* Управління спрощує біологічне перетворення шляхом поліпшення або принаймні стабілізації умов, необхідних для того, щоб цей процес відбувався (наприклад,

підтримання рівня вмісту харчових речовин, вологості, температури, родючості та освітлення). Таке управління відрізняє сільськогосподарську діяльність від інших видів діяльності. Наприклад, збирання врожаю з джерел, управління якими не здійснюється (наприклад, морське рибальство та вирубка лісу), не є сільськогосподарською діяльністю; та

- в) *оцінка змін*. Вимірювання та контроль за зміною якості (наприклад, генетичних властивостей, щільності, стиглості, жирового шару, вмісту протеїну та міцності волокна) або кількості (наприклад, потомства, ваги, кубічних метрів, довжини або діаметра волокна та кількості бруньок), викликаних біологічним перетворенням чи врожаєм, є повсякденною функцією управління.

7 Біологічне перетворення веде до результатів таких типів:

- а) актив змінюється завдяки: i) росту (збільшення кількості або поліпшення якості тварини або рослини); ii) виродження (зменшення кількості або погіршення якості тварини або рослини) або iii) відтворенню (створення нових живих тварин або рослин), або
- б) виробництво сільськогосподарської продукції, такої як латекс, чайне листя, вовна та молоко.

Загальні визначення

8 Терміни, використані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Балансова вартість – це сума, за якою актив визнається у звіті про фінансовий стан.

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

Державні гранти – термін вживається згідно з визначенням, наведеним у МСБО 20.

9 [Вилучено]

Визнання та оцінка

10 Суб'єктові господарювання слід визнавати біологічний актив або сільськогосподарський продукт тоді і лише тоді, коли:

- а) суб'єкт господарювання контролює актив як результат минулих подій;
- б) існує можливість отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з цим активом; та
- в) справедливую вартість або собівартість актива можна достовірно оцінити.

11 У сільськогосподарській діяльності свідченням контролю може бути, наприклад, юридично оформлене право власності на худобу та наявність тавра або інших міток худоби під час її придбання, народження або відлучення. Майбутні вигоди, як правило, оцінюються шляхом вимірювання значущих фізичних ознак.

12 Біологічний актив слід оцінювати при первісному визнанні і на кінець кожного звітного періоду за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, за винятком випадку, описаного в пункті 30, коли справедливую вартість не можна оцінити достовірно.

13 Сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай з біологічних активів суб'єкта господарювання, слід оцінювати за її справедливою вартістю мінус витрати на продаж на час збирання врожаю. Така оцінка є собівартістю на дату, коли починає застосовуватися МСБО 2 "Запаси" або інший належний Стандарт.

14 [Вилучено]

15 Оцінка справедливої вартості біологічного актива або сільськогосподарської продукції може бути спрощена завдяки об'єднанню біологічних активів або сільськогосподарської продукції в групи відповідно до їхніх значущих ознак; наприклад, за віком або за якістю. Суб'єкт господарювання відбирає ознаки, які відповідають ознакам, що використовуються на ринку як основа для ціноутворення.

16 Суб'єкти господарювання часто укладають договори на продаж своїх біологічних активів або сільськогосподарської продукції на майбутню дату. При оцінці справедливої вартості договірні ціни не

обов'язково доречні, оскільки справедлива вартість є відображенням поточних умов того ринку, на якому учасники ринку – покупець і продавець – здійснюватимуть операцію. Отже, справедлива вартість біологічного актива або сільськогосподарської продукції не коригується через існування договору. У деяких випадках договір на продаж біологічного актива або сільськогосподарської продукції може бути обтяжливим договором, як визначено в МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”. До обтяжливих договорів застосовується МСБО 37.

17–21 [Вилучено]

22 Суб'єкт господарювання не включає в розрахунки жодних грошових потоків, пов'язаних з фінансуванням активів або відновленням біологічних активів після збирання врожаю (наприклад, витрати на посадку дерев у лісовому господарстві після їх вирубки).

23 [Вилучено]

24 Собівартість інколи може бути наближенням справедливої вартості, зокрема коли:

- а) з часу понесення первинних витрат відбулося незначне біологічне перетворення (наприклад, саджанці, висаджені безпосередньо перед завершенням звітного періоду або новопридбана худоба); або
- б) не очікується, що біологічне перетворення суттєво вплине на ціну (наприклад, на початковому етапі 30-річного циклу вирощення соснового лісу).

25 Біологічні активи часто фізично невіддільні від землі (наприклад, дерева в лісгосподарстві). Для біологічних активів, невіддільних від землі, може не існувати окремого ринку, але може існувати активний ринок для комбінованих активів, тобто для комплексу: біологічні активи, необроблена земля та заходи з культивації землі. Для оцінки справедливої вартості біологічних активів суб'єкт господарювання може скористатися інформацією, яка стосується комбінованих активів. Наприклад, для отримання справедливої вартості біологічних активів можна зі справедливої вартості комбінованих активів вирахувати справедливу вартість необробленої землі та заходів з культивації землі.

Прибутки та збитки

26 **Прибуток або збиток, що виникає при первісному визнанні біологічного актива за справедливою вартістю мінус витрати на продаж або внаслідок зміни справедливої вартості біологічного актива мінус витрати на продаж, слід включати у прибуток або збиток за період, в якому він виникає.**

27 При первісному визнанні біологічного актива може виникнути збиток, оскільки витрати на продаж вираховуються при визначенні справедливої вартості біологічного актива мінус витрати на продаж біологічного актива. При первісному визнанні біологічного актива може виникнути прибуток, наприклад, при народженні теляти.

28 **Прибуток або збиток, що виникає при первісному визнанні сільськогосподарської продукції за її справедливою вартістю мінус витрати на продаж, слід включати у прибуток або збиток за період, в якому він виникає.**

29 Прибуток або збиток може виникати при первісному визнанні сільськогосподарської продукції внаслідок збирання врожаю.

Неможливість достовірної оцінки справедливої вартості

30 **За припущенням, справедливу вартість біологічного актива можна достовірно оцінити. Однак це припущення може бути спростованим лише при первісному визнанні біологічного актива, для якого немає котирування ринкових цін та для якого визначено, що альтернативні оцінки справедливої вартості очевидно недостовірні. У такому випадку цей біологічний актив слід оцінювати за його собівартістю мінус уся накопичена амортизація та всі накопичені збитки від зменшення корисності. Щойно справедливу вартість такого біологічного актива можна оцінити, суб'єктові господарювання слід оцінювати його за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Щойно непоточний біологічний актив відповідає критеріям класифікації як утримуваний для продажу (або щойно його включено до групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу), то відповідно до МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність” припускається, що справедливу вартість можна достовірно оцінити.**

31 Припущення, викладене в пункті 30, може бути спростованим лише при первісному визнанні. Суб'єкт господарювання, який раніше оцінював біологічний актив за його справедливою вартістю мінус витрати

на продаж, продовжує оцінювати біологічний актив за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж до його вибуття.

- 32 В усіх випадках суб'єкт господарювання оцінює сільськогосподарську продукцію на час збирання врожаю за її справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Цей Стандарт відображає таку точку зору, за якою справедливу вартість сільськогосподарської продукції на час збирання врожаю завжди можна достовірно оцінити.
- 33 При визначенні собівартості, накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності суб'єкт господарювання враховує МСБО 2, МСБО 16 та МСБО 36 “Зменшення корисності активів”.

Державні гранти

- 34 Безумовний державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, слід визнавати у прибутку або збитку тоді і лише тоді, коли кошти державного гранту можна отримати.
- 35 Якщо державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, є умовним, зокрема коли державний грант вимагає від суб'єкта господарювання не займатися певним видом сільськогосподарської діяльності, тоді суб'єктові господарювання слід визнавати державний грант у прибутку або збитку тоді і лише тоді, коли умови надання державного гранту виконані.
- 36 Умови надання державного гранту можуть бути різними. Наприклад, за умовами гранту може вимагатися, щоб суб'єкт господарювання здійснював сільськогосподарську діяльність у певній місцевості протягом п'яти років і щоб суб'єкт господарювання повернув усі кошти гранту, якщо він здійснюватиме сільськогосподарську діяльність протягом періоду менше п'яти років. У такому випадку грант не визнається у прибутку або збитку, доки не мине п'ять років. Утім, якщо умови надання гранту дозволяють залишати частину гранту відповідно до часу що вже минув, суб'єкт господарювання визнає таку частину у прибутку або збитку по мірі плину часу.
- 37 Якщо державний грант пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його собівартістю мінус уся накопичена амортизація та всі накопичені збитки від зменшення корисності (див. пункт 30), то застосовується МСБО 20.
- 38 Цей Стандарт вимагає іншого облікового підходу, ніж МСБО 20, якщо державний грант пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, або якщо за умовами державного гранту вимагається, щоб суб'єкт господарювання не займався певним видом сільськогосподарської діяльності. МСБО 20 застосовується лише до державних грантів, пов'язаних з біологічним активом, оціненим за його собівартістю мінус уся накопичена амортизація та всі накопичені збитки від зменшення корисності.

Розкриття інформації

- 39 [Вилучено]

Загальна інформація

- 40 Суб'єктові господарювання слід розкривати сукупний прибуток або збиток, що виникає протягом поточного періоду при первісному визнанні біологічних активів чи сільськогосподарської продукції або внаслідок зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж біологічних активів.
- 41 Суб'єктові господарювання слід надавати опис кожної групи біологічних активів.
- 42 Розкриття інформації, яке вимагається в пункті 41, може мати описову форму або форму кількісного визначення.
- 43 Заохочується надання суб'єктом господарювання кількісного визначення кожної групи біологічних активів, розділяючи споживні та плодоносні біологічні активи або зрілі та незрілі біологічні активи (якщо доречно). Наприклад, суб'єкт господарювання може розкривати інформацію про балансову вартість споживних та плодоносних біологічних активів за групами. Потім він може розподілити ці балансові вартості між зрілими та незрілими активами. Такий розподіл дає інформацію, яка може бути корисною при оцінюванні строків майбутніх грошових потоків. Суб'єкт господарювання розкриває основу здійснення такого розподілу.

- 44** Споживні біологічні активи – це такі біологічні активи, які будуть отримані (зібрані) у вигляді сільськогосподарської продукції або які будуть продані як біологічні активи. Прикладами споживних біологічних активів є: худоба, призначена для виробництва м'яса; худоба, яку утримують для продажу; риба в рибгоспах; зернові, такі як кукурудза або пшениця; продукція плодоносних рослин та ліс, що вирощується для отримання деревини. Плодоносні біологічні активи – це всі біологічні активи, інші, ніж споживні; наприклад, худоба для отримання молока, фруктові дерева, з яких збирають плоди. Плодоносні біологічні активи не є сільськогосподарською продукцією, а радше є активами, утримуваними для того, щоб давати продукцію.
- 45** Біологічні активи можна класифікувати як зрілі біологічні активи або як незрілі біологічні активи. Зрілі біологічні активи – це ті, що набули ознак того, що їх можна зібрати як урожай (для споживних біологічних активів), або ті, що можуть забезпечити регулярне отримання (збір) врожаю (для плодоносних біологічних активів).
- 46** Суб'єкт господарювання повинен описати (якщо це не розкрито деінде в інформації, що оприлюднюється разом із фінансовою звітністю):
- а)** характер своєї діяльності, пов'язаної з кожною з груп біологічних активів; та
 - б)** нефінансові показники або розрахункові показники в натуральному вираженні щодо:
 - і)** кожної з груп біологічних активів суб'єкта господарювання на кінець періоду; та
 - ii)** обсяг виробництва сільськогосподарської продукції протягом періоду.
- 47–48** [Вилучено]
- 49** Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про:
- а)** наявність та балансову вартість біологічних активів з обмеженим правом власності, а також балансову вартість біологічних активів, переданих у заставу як забезпечення зобов'язань;
 - б)** суму зобов'язань щодо розробки або придбання біологічних активів; та
 - в)** стратегії управління фінансовими ризиками, пов'язаними з сільськогосподарською діяльністю.
- 50** Суб'єкт господарювання повинен подавати узгодження змін балансової вартості біологічних активів від початку до кінця поточного періоду. Узгодження повинне включати:
- а)** прибуток або збиток, що виникає внаслідок змін справедливої вартості мінус витрати на продаж;
 - б)** збільшення внаслідок придбання;
 - в)** зменшення, пов'язане з продажем та біологічними активами, класифікованими як утримувані для продажу (або включеними до групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу) відповідно до МСФЗ 5;
 - г)** зменшення внаслідок збирання врожаю;
 - г)** збільшення внаслідок об'єднання бізнесу;
 - д)** чисті курсові різниці, що виникають після переведення фінансової звітності в іншу валюту подання та при переведенні закордонної господарської одиниці у валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує; та
 - е)** інші зміни.
- 51** Справедлива вартість біологічного актива мінус витрати на продаж може змінюватися внаслідок фізичних змін, а також унаслідок змін цін на ринку. Окреме розкриття фізичних та цінових змін корисне при оцінці результатів діяльності за поточний період та майбутніх перспектив, особливо, коли цикл виробництва перевищує один рік. У таких випадках суб'єктові господарювання рекомендується розкривати інформацію про величину зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж (за групами або іншим чином), включену в прибуток або збиток внаслідок фізичних та цінових змін. Така інформація загалом менш корисна в тому випадку, коли цикл виробництва менший ніж один рік (наприклад, при вирощуванні курчат або при вирощуванні зернових культур).
- 52** Біологічне перетворення веде до фізичних змін різних типів – росту, виродження, виробництва та відтворення, – кожна з яких можна спостерігати та оцінювати. Кожна з цих фізичних змін прямо пов'язана з майбутніми економічними вигодами. Зміна справедливої вартості біологічного актива внаслідок збирання врожаю є також фізичною зміною.

- 53 Сільськогосподарська діяльність часто є об'єктом кліматичних ризиків, епідемій та інших природних ризиків. Якщо відбудеться подія, яка веде до суттєвої статті доходу або витрат, характер та сума цієї статті розкривається відповідно до МСБО 1 "Подання фінансової звітності". Прикладами такої події може бути спалах вірусної хвороби, повінь, сильні посухи або морози та нашествия комах.

Розкриття додаткової інформації про біологічні активи, справедлива вартість яких не може бути оцінена достовірно

- 54 Якщо суб'єкт господарювання оцінює біологічні активи за їхньою собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності (див. пункт 30) на кінець періоду, то для таких біологічних активів суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію:
- опис біологічних активів;
 - пояснення, чому справедлива вартість не може бути оцінена достовірно;
 - якщо можливо, діапазон попередніх оцінок, у межах якого найімовірніше перебуває справедлива вартість;
 - застосований метод амортизації;
 - застосовані строки корисного використання чи норми амортизації; та
 - валову балансову вартість та накопичену амортизацію (разом з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та кінець періоду.
- 55 Якщо протягом поточного періоду суб'єкт господарювання оцінює біологічні активи за їхньою собівартістю мінус уся накопичена амортизація та всі накопичені збитки від зменшення корисності (див. пункт 30), то суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про будь-який прибуток або збиток, визнаний після вибуття таких біологічних активів, а узгодження, що його вимагає пункт 50, повинне окремо розкривати інформацію про суми, пов'язані з такими біологічними активами. Крім того, узгодження має містити такі суми, включені у прибуток або збиток, пов'язані із зазначеними біологічними активами:
- збитки від зменшення корисності;
 - відновлення зменшення корисності; та
 - амортизацію.
- 56 Якщо справедливу вартість біологічних активів, що їх раніше оцінювали за собівартістю мінус будь-яку накопичену амортизацію та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності, стало можливим оцінити достовірно протягом поточного періоду, то для таких біологічних активів суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію:
- опис біологічних активів;
 - пояснення, чому стало можливим достовірно оцінити справедливу вартість; та
 - вплив зміни.

Державні гранти

- 57 Суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію, пов'язану з сільськогосподарською діяльністю, на яку поширюється цей Стандарт:
- характер та розмір державних грантів, визнаних у фінансовій звітності;
 - невиконані умови та інші непередбачені події, що супроводжують державні гранти; та
 - очікувані значні зменшення розміру державних грантів.

Дата набрання чинності та перехідні положення

- 58 Цей Стандарт набирає чинності для річної фінансової звітності за періоди, що починаються з 1 січня 2003 р. або пізніше. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для періодів, що передують 1 січня 2003 р., він повинен розкривати цей факт.

- 59** Цей Стандарт не визначає ніяких конкретних положень перехідного періоду. Прийняття цього Стандарту відображається в обліку відповідно до МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”*.
- 60** Пункти 5, 6, 17, 20 та 21 були змінені, а пункт 14 був вилучений документом *“Вдосконалення МСФЗ”*, випущеним у травні 2008 р. Суб’єкт господарювання повинен застосовувати ці зміни перспективно для щорічних періодів, які починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт.
- 61** МСФЗ 13, випущений у травні 2011 р., змінив пункти 8, 15, 16, 25 та 30 та вилучив пункти 9, 17– 21, 23, 47 та 48. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 62** Документ *“Сільське господарство: плодоносні рослини”* (Зміни до МСБО 16 та МСБО 41), випущений у червні 2014 р., змінив пункти 1–5, 8, 24 і 44 та додав пункти 5А–5В та 63. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2016 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно відповідно до МСБО 8.
- 63** У звітному періоді, в якому документ *“Сільське господарство: плодоносні рослини”* (Зміни до МСБО 16 та МСБО 41) застосовується вперше, суб’єктові господарювання не потрібно розкривати кількісну інформацію, якої вимагає пункт 28д) МСБО 8 за поточний період. Проте суб’єкт господарювання подає кількісну інформацію, якої вимагає пункт 28д) МСБО 8, за кожний попередній поданий період.
- 64** МСФЗ 16, випущений у січні 2016 р., змінив пункт 2. Суб’єкт господарювання повинен застосовувати цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 16.
- 65** Документ *“Щорічні вдосконалення Стандартів МСФЗ 2018-2020”*, випущений у травні 2020 р., змінив пункт 22. Суб’єкт господарювання застосовує цю зміну для оцінок справедливої вартості, починаючи з або пізніше першого річного звітного періоду, який починається 1 січня 2022 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує цю зміну для більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт.

ТЛУМАЧЕННЯ КТМФЗ 1

Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведення з експлуатації, відновлення та подібних зобов'язаннях

Посилання

- МСФЗ 16 «Оренда»;
- МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (переглянутий у 2007 р.);
- МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;
- МСБО 16 «Основні засоби» (переглянутий у 2003 р.);
- МСБО 23 «Витрати на позики»;
- МСБО 36 «Зменшення корисності активів» (переглянутий у 2004 р.);
- МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

Загальна інформація

- 1 Багато суб'єктів господарювання мають зобов'язання демонтувати, перемістити та відновити об'єкти основних засобів. У цьому Тлумаченні такі зобов'язання називають "зобов'язаннями з виведення із експлуатації, відновлення та подібними зобов'язаннями". Згідно з МСБО 16, собівартість об'єкту основних засобів включає первісну оцінку витрат на демонтаж та переміщення об'єкту та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання, які суб'єкт господарювання несе в момент придбання об'єкта, або внаслідок використання об'єкта протягом певного періоду з іншою метою, ніж для створення запасів протягом цього періоду. МСБО 37 містить вимоги щодо оцінки зобов'язання з виведення з експлуатації, відновлення та подібні зобов'язання. Це Тлумачення надає керівництво з того, як обліковувати вплив змін в оцінці існуючих зобов'язань з виведення з експлуатації, відновлення та подібних зобов'язань.

Сфера застосування

- 2 Це Тлумачення застосовується до змін в оцінці зобов'язань з виведення з експлуатації, відновлення та подібних зобов'язань, що їх:
- а) визнають як частину собівартості об'єкту основних засобів відповідно до МСБО 16 або як частинусобівартості активів з права користування відповідно до МСФЗ: 16 та
 - б) визнають як зобов'язання відповідно до МСБО 37.

Наприклад, зобов'язання з виведення з експлуатації, відновлення та подібні зобов'язання можуть існувати стосовно виведення із експлуатації виробничих потужностей, виправлення екологічної шкоди видобувних галузей або переміщення обладнання.

Питання

- 3 Це Тлумачення розглядає, як слід обліковувати вплив таких подій, які змінюють оцінку існуючого зобов'язання з виведення з експлуатації, відновлення та подібних зобов'язань:
- а) зміну в оціненому відтоку ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди (напр., грошові потоки), необхідні для погашення зобов'язання;
 - б) зміну в поточній ринковій ставці дисконтування, як визначено в пункті 47 МСБО 37 (це включає зміни вартості грошей у часі та ризики, характерні для зобов'язання);
 - в) збільшення, що відображає плин часу (що також називається розгортання дисконту).

Консенсус

- 4 Зміни в оцінці існуючого зобов'язання з виведення з експлуатації, відновлення та подібних зобов'язань, що є наслідком змін в попередньо оцінених часових рамок чи суми відтоку ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, необхідні для погашення зобов'язання, або зміни в ставці дисконтування, слід обліковувати відповідно до пунктів 5-7 нижче.
- 5 Якщо відповідний актив оцінюють із застосуванням моделі собівартості:
- а) відповідно до б), зміни в зобов'язанні слід додавати до, або віднімати від собівартості відповідного активу у поточному періоді;
 - б) сума, що її віднімають від собівартості активу, не повинна перевищувати його балансову вартість. Якщо зменшення зобов'язання перевищує балансову вартість активу, це перевищення слід визнавати негайно у прибутку чи збитку;
 - в) якщо коригування приводить до додавання до собівартості активу, суб'єктові господарювання слід розглянути наявність ознак того, що нова балансова вартість активу може не бути повністю відшкодованою. При наявності таких ознак суб'єктові господарювання слід перевірити актив на зменшення корисності шляхом оцінки суми його очікуваного відшкодування та обліковувати будь-який збиток від зменшення корисності відповідно до МСБО 36.
- 6 Якщо відповідний актив оцінюють із застосуванням моделі переоцінки:
- а) зміни в зобов'язанні змінюють дооцінку або уцінку, попередньо визнані стосовно цього активу таким чином, що:
 - і) зменшення зобов'язання слід (відповідно до б)) визнавати в іншому сукупному прибутку і збільшувати дооцінку у власному капіталі, за винятком того, що його слід визнавати у прибутку чи збитку доти, доки воно сторнує уцінку активу, попередньо визнану у прибутку чи збитку;
 - іі) збільшення зобов'язання слід визнавати у прибутку чи збитку, за винятком того, що його слід визнавати в іншому сукупному прибутку і зменшувати дооцінку у власному капіталі доти, доки існує будь-який кредитовий залишок в дооцінці, що стосується цього активу.
 - б) у випадку, коли зменшення зобов'язання перевищує балансову вартість, яку визнали би, якби актив відображали за моделлю собівартості, перевищення слід визнавати негайно у прибутку чи збитку;
 - в) зміна зобов'язання є ознакою того, що актив можливо необхідно переоцінити для забезпечення того, що балансова вартість не відрізняється суттєво від вартості, що її визначили би із застосуванням справедливої вартості в кінці звітного періоду. Будь-яку таку переоцінку слід брати до уваги при визначенні сум, що їх слід визнавати у прибутку або збитку чи в іншому сукупному прибутку згідно з а). Якщо переоцінка необхідна, слід переоцінювати всі активи цього класу;
 - г) МСБО 1 вимагає розкривати у звіті про сукупні доходи інформацію про кожну складову інших сукупних прибутків або витрат. Згідно з цією вимогою, зміну в дооцінці від зміни зобов'язання слід ідентифікувати окремо й розкривати інформацію про цю зміну як таку.
- 7 Скоригована сума активу, яка амортизується, амортизується протягом строку його корисної експлуатації. Тому, як тільки закінчується строк корисної експлуатації відповідного активу, всі подальші зміни зобов'язання слід визнавати у прибутку чи збитку тоді, коли вони відбуваються. Це застосовується як згідно з моделлю собівартості, так і згідно з моделлю переоцінки.
- 8 Періодичне розгортання дисконту слід визнавати у прибутку чи збитку як фінансові витрати тоді, коли воно відбувається. Капіталізація згідно з МСБО 23 не дозволяється.

Дата набрання чинності

- 9 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до річних періодів, що починаються 1 вересня 2004 р. або пізніше. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до періоду, що починається раніше 1 вересня 2004 р., він розкриває цей факт.

- 9А МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) змінив термінологію, яка використовується у всіх МСФЗ. Крім того, він змінив пункт 6. Суб'єктові господарювання слід застосовувати ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) до більш раннього періоду, йому також слід застосовувати зазначені зміни до такого більш раннього періоду.
- 9Б МСФЗ 16, випущений у січні 2016 р., змінив пункт 2. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 16.

Перехідні положення

- 10 Зміни в облікових політиках слід обліковувати відповідно до вимог МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».¹

¹ Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до періоду, що починається до 1 січня 2005 р., то йому слід дотримуватися вимог попередньої версії МСБО 8, який мав назву "Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці", якщо тільки суб'єкт господарювання не застосовує переглянуту версію зазначеного стандарту до такого більш раннього періоду.

Тлумачення КТМФЗ 2

Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти

Посилання

- МСФЗ 9 "Фінансові інструменти";
- МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості";
- МСБО 32 "Фінансові інструменти: розкриття та подання" (переглянутий у 2003 р.)^{*}

Загальна інформація

- 1 Кооперативи та інші подібні суб'єкти господарювання створюються групами осіб з метою задоволення спільних економічних чи соціальних потреб. Національне законодавство здебільшого визначає кооператив як товариство, діяльність якого спрямовується на забезпечення економічного розвитку його учасників через ведення спільного бізнесу (принцип самопомоги). Частки, що належать членам кооперативів, часто характеризуються як частки учасників, паї тощо (далі за текстом "частки учасників").
- 2 МСБО 32 визначає принципи класифікації фінансових інструментів на фінансові зобов'язання і на власний капітал. Зокрема, ці принципи застосовуються до класифікації інструментів з правом дострокового погашення, яке дозволяє їх утримувачеві передати ці інструменти емітенту в обмін на готівку або на інший фінансовий інструмент. Ці принципи важко застосувати до часток учасників кооперативних суб'єктів господарювання і до подібних інструментів. Деякі члени Ради Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку звернулися за роз'ясненнями щодо того, яким чином належить застосовувати принципи МСБО 32 до часток учасників та до подібних фінансових інструментів, що мають певні властивості, та за яких обставин ці властивості впливають на класифікацію таких фінансових інструментів як зобов'язання чи як власний капітал.

Сфера застосування

- 3 Це Тлумачення слід застосовувати до фінансових інструментів, які належать до сфери застосування МСБО 32, у тому числі й до фінансових інструментів, випущених на користь учасників кооперативних суб'єктів господарювання, з метою засвідчення частки їх власності у певному суб'єкті господарювання. Це Тлумачення не поширюється на фінансові інструменти, які будуть чи можуть бути погашені інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання.

Питання

- 4 Багато фінансових інструментів (у тому числі й частки учасників) мають характеристики власного капіталу, включаючи право голосу і право на отримання дивідендів. Деякі фінансові інструменти дають їх утримувачеві право вимоги викупу таких фінансових інструментів за грошові кошти чи за інший фінансовий актив, але вони можуть включати або бути об'єктом певних обмежень щодо можливості погашення таких фінансових інструментів. Яким чином слід оцінювати ці умови викупу під час визначення належної класифікації таких фінансових інструментів та їх віднесення до зобов'язань або ж до власного капіталу?

^{*} У серпні 2005 р. МСБО 32 був замінений на МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання». У лютому 2008 р. РМСБО змінила МСБО 32 вимогою класифікувати фінансові інструменти як власний капітал, якщо ці інструменти мають всі характеристики та відповідають умовам пунктів 16А та 16Б або пунктів 16В та 16Г МСБО 32.

Консенсус

- 5 Передбачене контрактом право утримувача фінансового інструмента (у тому числі і частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання) вимагати викупу само по собі не вимагає класифікації такого фінансового інструмента як фінансового зобов'язання. Радше сам суб'єкт господарювання, вирішуючи питання класифікації (фінансове зобов'язання чи власний капітал), повинен розглянути всі умови та терміни такого фінансового інструмента. Зазначені терміни та умови включають: відповідні місцеві закони, нормативні положення та статут суб'єкта господарювання, що є чинними на дату класифікації; тоді як очікувані в майбутньому зміни до зазначених законів, нормативних положень або статуту до уваги не беруться.
- 6 Частки учасників, які можна було б класифікувати як власний капітал за умови, якби ці учасники не мали права вимоги викупу, є власним капіталом за наявності однієї з умов, наведених у пунктах 7 і 8, або у разі якщо частки учасників мають всі належні характеристики і відповідають умовам, зазначеним у пунктах 16А та 16Б, або ж у пунктах 16В і 16Г МСБО 32. Депозити до запитання, в тому числі поточні рахунки та подібні контракти, які виникають, коли учасники виступають клієнтами, є фінансовими зобов'язаннями суб'єкта господарювання.
- 7 Частки учасників є власним капіталом, якщо суб'єкт господарювання має безумовне право відмови від здійснення викупу часток учасників.
- 8 Місцевий закон, нормативні положення або статут суб'єкта господарювання можуть передбачати різні види заборони на викуп часток учасників, наприклад, безумовну заборону або ж заборону, що базується на критеріях ліквідності. Якщо викуп є безумовно забороненим згідно з місцевим законом, нормативним положенням або статутом суб'єкта господарювання, то частки учасників є власним капіталом. Однак положення місцевого закону, нормативних положень або статуту суб'єкта господарювання, які забороняють викуп лише в разі виконання (чи невиконання) умов, як-от обмежена ліквідність, не ведуть до визначення часток учасників як власного капіталу.
- 9 Безумовна заборона може мати абсолютний характер у тому разі, якщо забороняється будь-який викуп. Безумовна заборона може бути й частковою, тобто вона може забороняти викуп часток учасників, якщо його результатом стане зменшення кількості часток учасників або зменшення суми капіталу, сплаченого за рахунок часток учасників, нижче визначеного рівня. Частки учасників, на які не поширюються заборона щодо викупу, є зобов'язаннями, за умови що суб'єкт господарювання не має безумовного права на відмову від викупу, як це зазначено в пункті 7, або ж якщо часткам учасників притаманні всі належні характеристики і вони відповідають умовам, зазначеним у пунктах 16А та 16Б, або ж у пунктах 16В і 16Г МСБО 32. У деяких випадках кількість часток або сума сплаченого капіталу, на які поширюється заборона викупу, може періодично змінюватися. Такі зміни в забороні на викуп ведуть до перерозподілу між фінансовими зобов'язаннями і власним капіталом.
- 10 При первісному визнанні суб'єкт господарювання повинен оцінювати свої фінансові зобов'язання, що передбачають викуп, за справедливою вартістю. Якщо йдеться про частки учасників з можливим викупом, суб'єкт господарювання оцінює справедливую вартість фінансового зобов'язання, що передбачає викуп, у розмірі, не меншому від максимальної суми, що підлягає виплаті згідно з умовами викупу (визначеними в статуті або у відповідному законі), дисконтованої від першої дати, на яку може бути висунута ця вимога (див. приклад 3).
- 11 Згідно з вимогами пункту 35 МСБО 32, виплати утримувачам інструментів власного капіталу визнаються безпосередньо у власному капіталі. Відсотки, дивіденди та інші надходження, пов'язані з фінансовими інструментами, які класифіковані як фінансові зобов'язання, є витратами незалежно від того, яку юридичну форму мають сплачені суми (дивіденди, відсотки чи щось інше).
- 12 Додаток, який є невід'ємною частиною консенсусу, містить приклади застосування цього консенсусу.

Розкриття інформації

- 13 Коли зміни в забороні на викуп ведуть до перерозподілу між фінансовими зобов'язаннями та власним капіталом, суб'єкт господарювання повинен окремо розкривати суму, час і причини зазначеного перерозподілу.

Дата набрання чинності

- 14 Дата набрання чинності та вимоги перехідного періоду для цього Тлумачення є такими самими, як і ті, що визначені для МСБО 32 (переглянутого в 2003 р.). Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до річних періодів, що починаються 1 січня 2005 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до періоду, що починається раніше 1 січня 2005 р., він розкриває цей факт. Це Тлумачення слід застосовувати ретроспективно.
- 14А Суб'єкт господарювання застосовує зміни у пунктах 6, 9, А1 та А12 до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує документ *«Фінансові інструменти з правом дострокового погашення, та зобов'язання, що виникають при ліквідації»* (зміни до МСБО 32 та МСБО 1), випущений у лютому 2008 р., до більш раннього періоду, то зміни у пунктах 6, 9, А1 та А12 застосовуються до такого більш раннього періоду.
- 15 [Вилучено]
- 16 МСФЗ 13, виданий у травні 2011 р., змінив пункт А8. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 17 Документ *"Щорічні вдосконалення Цикл 2009 – 2011 рр."*, випущений у травні 2012 р., змінив пункт 11. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну ретроспективно відповідно до МСБО 8 *"Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"* до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до МСБО 32, внесена внаслідок випуску документа *"Щорічні вдосконалення Цикл 2009 – 2011 рр."* (випущеного у травні 2012 р.), до більш раннього періоду, то зміна в пункті 11 застосовується до такого більш раннього періоду.
- 18 [Вилучено]
- 19 МСФЗ 9, випущений у липні 2014 р., змінив пункт А8 і А10 та вилучив пункти 15 і 18. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.

Додаток Приклади застосування консенсусу

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Тлумачення.

A1 Цей додаток містить сім прикладів застосування консенсусу КТМФЗ. Наведені приклади не є вичерпним переліком, можливі й інші комбінації фактів. Кожен приклад виходить з припущення, що не існує інших умов, ніж ті, що наведені у даних кожного прикладу, які б вимагали класифікації фінансового інструмента як фінансового зобов'язання, і що фінансовий інструмент не має всіх належних характеристик або ж не відповідає умовам, зазначеним у пунктах 16А та 16Б чи у пунктах 16В і 16Г МСБО 32.

Безумовне право відмови від викупу (пункт 7)

Приклад 1

Факти

A2 Статут суб'єкта господарювання визначає, що викуп може здійснюватися за виключним рішенням суб'єкта господарювання, і не містить жодних інших деталей або обмежень стосовно цього рішення. У минулому цей суб'єкт господарювання ніколи не відмовляв у викупі часток, що належать членам, хоча керівний орган і наділений таким правом.

Класифікація

A3 Суб'єкт господарювання має безумовне право відмови у викупі, а частки учасників є власним капіталом. МСБО 32 визначає принципи класифікації, які базуються на умовах фінансового інструмента, і зазначає, що минула практика або ж наміри щодо здійснення виплат за власним розсудом не приводять до класифікації фінансового інструменту як фінансового зобов'язання. Пункт 26 КЗ МСБО 32 зазначає:

Коли привілейовані акції не підлягають викупу, відповідна класифікація визначається іншими правами, які можуть додаватися до акцій. Класифікація ґрунтується на оцінці сутності контрактних угод і визначенні фінансового зобов'язання та інструмента власного капіталу. Коли виплата дивідендів утримувачам привілейованих акцій (кумулятивних чи некумулятивних) здійснюється на розсуд емітента, то акції є інструментами власного капіталу. На класифікацію привілейованої акції як інструмента власного капіталу або як фінансового зобов'язання не впливає, наприклад:

- (а) минулий досвід здійснення виплат;
- (б) намір зробити виплати в майбутньому;
- (в) можливий негативний вплив на ціну звичайних акцій емітента, якщо виплати не здійснюються (унаслідок обмежень щодо виплати дивідендів за звичайними акціями, якщо не сплачуються дивіденди за привілейованими акціями);
- (г) сума резервів емітента;
- (ґ) очікування емітента щодо прибутку чи збитку за період; або
- (д) спроможність чи неспроможність емітента впливати на суму прибутку чи збитку за період.

Приклад 2

Факти

A4 У статуті емітента зазначено, що викуп здійснюється за виключним розсудом суб'єкта господарювання. Однак далі статут визначає, що згода на задоволення вимоги викупу здійснюється автоматично за

винятком випадків, коли суб'єкт господарювання не може здійснити виплати, не порушуючи місцеві нормативні положення стосовно ліквідності або резервів.

Класифікація

- A5 Суб'єкт господарювання не має безумовного права на відмову від викупу, а частки учасників є фінансовим зобов'язанням. Зазначені вище обмеження базуються на здатності суб'єкта господарювання погашати свої зобов'язання. Вони обмежують викуп тільки в разі недотримання вимог щодо ліквідності та резервів і тільки до того часу, коли вони будуть виконані. Таким чином, згідно з принципами, викладеними в МСБО 32, вони не приводять до класифікації фінансового інструмента як власного капіталу. Пункт 25 КЗ до МСБО 32 зазначає:

Привілейовані акції можуть випускатися з різними правами. При визначенні того, чи є привілейована акція фінансовим зобов'язанням або інструментом власного капіталу, емітент оцінює конкретні права, які додаються до акції з метою визначення, чи має вона основну характеристику фінансового зобов'язання. Наприклад, привілейована акція, яка передбачає погашення на конкретну дату або за правом опціону утримувача, містить фінансове зобов'язання, оскільки емітент має зобов'язання надати фінансові активи утримувачеві акції. Потенційна нездатність емітента виконати зобов'язання щодо викупу привілейованих акцій, коли того вимагають контрактні умови, чи то через брак коштів, чи через наявність законодавчих обмежень, чи нестачу прибутків або резервів, не призводить до зникнення зобов'язання.

Заборона викупу (пункти 8 та 9)

Приклад 3

Факти

- A6 Кооперативний суб'єкт господарювання в різні періоди часу випустив частки для своїх учасників за різною вартістю, а саме:
- (а) 1 січня 20x1 р. 100 000 часток вартістю 10 ВО кожна (1 000 000 ВО);
 - (б) 1 січня 20x2 р. 100 000 часток вартістю 20 ВО кожна (додатково на суму 2 000 000 ВО, а отже, загальна сума випущених часток становить 3 000 000 ВО).

Частки підлягають викупу на вимогу за сумою їх випуску.

- A7 Статут цього суб'єкта господарювання визначає, що кумулятивна сума викупу не може перевищувати 20 відсотків найбільшої кількості часток його учасників, що перебували в обігу в будь-який момент часу. За станом на 31 грудня 20x2 р. суб'єкт господарювання мав в обігу 200 000 акцій, що складає найбільшу кількість часток його учасників, що будь-коли перебували в обігу; в минулому викуп часток не здійснювався. На 1 січня 20x3 р. суб'єкт господарювання вносить зміни до свого статуту і збільшує дозволений рівень кумулятивного викупу часток до 25 відсотків від найбільшої кількості часток його учасників, що перебувають в обігу в будь-який момент часу.

Класифікація

До внесення змін до статуту

- A8 Частки учасників, які перевищують межу, встановлену для заборони викупу, є фінансовими зобов'язаннями. При первісному визнанні кооперативний суб'єкт господарювання оцінює це фінансове зобов'язання за справедливою вартістю. Оскільки ці частки підлягають викупу на вимогу, кооперативний суб'єкт господарювання визначає справедливую вартість таких фінансових зобов'язань відповідно до пункту 47 МСФЗ 13, який твердить: "Справедлива вартість фінансового зобов'язання з характеристикою "до запитання" (наприклад, депозит до запитання) не є меншою, ніж сума, що підлягає сплаті за вимогою...". Відповідно, кооперативний суб'єкт господарювання класифікує максимальну суму до сплати за вимогою як фінансові зобов'язання згідно з положеннями про викуп.
- A9 На 1 січня 20x1 р. максимальна сума виплати згідно з положеннями про викуп становить 20 000 часток по 10 ВО кожна і, відповідно, суб'єкт господарювання класифікує 200 000 ВО як фінансові зобов'язання, а 800 000 ВО як власний капітал. Однак 1 січня 20x2 р. через новий випуск часток за

ціною 20 ВО, максимальна сума виплат згідно з положеннями про викуп збільшується до 40 000 часток по 20 ВО кожна. Випуск додаткових часток за ціною 20 ВО створює нове зобов'язання, яке при первісному визнанні оцінюють за справедливою вартістю. Після випуску цих часток зобов'язання становить 20 відсотків від загальної кількості часток у випуску (200 000), оцінених по 20 ВО (або 800 000 ВО). Це вимагає визнання додаткових зобов'язань розміром 600 000 ВО. У цьому прикладі не визнається ні прибуток, ані збиток. Відповідно, тепер суб'єкт господарювання класифікує 800 000 ВО як фінансові зобов'язання, а 2 200 000 ВО як власний капітал. У цьому прикладі робиться припущення, що в період між 1 січня 20x1 р. і 31 грудня 20x2 р. зазначені суми залишаються без змін.

Після внесення змін до статуту

A10 Після внесення змін до статуту від кооперативного суб'єкта господарювання тепер можуть вимагати здійснення викупу у розмірі максимум 25 відсотків його часток в обігу, або ж щонайбільше 50 000 часток по 20 ВО кожна. Відповідно, 1 січня 20x3 р. кооперативний суб'єкт господарювання класифікує як фінансове зобов'язання суму 1 000 000 ВО, що становить максимальну суму виплат на вимогу згідно з положеннями про викуп, визначеними відповідно до пункту 47 МСФЗ 13. Таким чином, 1 січня 20x3 р. він переводить з власного капіталу до фінансових зобов'язань суму 200 000 ВО, залишаючи 2 000 000 ВО класифікованими як власний капітал. У цьому прикладі суб'єкт господарювання не визнає прибутку або збитку внаслідок такої зміни.

Приклад 4

Факти

A11 Місцевий закон, який регулює діяльність кооперативів, або умови статуту суб'єкта господарювання забороняють суб'єктові господарювання здійснювати викуп часток учасників, якщо в результаті їх викупу він зменшить сплачений капітал до рівня нижчого за 75 відсотків від найвищої суми сплаченої частки капіталу учасників. Найвища сума для цього кооперативу становить 1 000 000 ВО. В кінці звітнього періоду сума сплаченого капіталу становить 900 000 ВО.

Класифікація

A12 У цьому випадку 750 000 ВО буде класифіковано як власний капітал, а 150 000 ВО – як фінансові зобов'язання. На додаток до вже процитованих пунктів, пункт 186) МСБО 32 зазначає:

...фінансовий інструмент, який надає утримувачеві право повернути його емітентові в обмін на грошові кошти чи інший фінансовий актив ("інструмент з правом дострокового погашення"), є фінансовим зобов'язанням, за винятком тих інструментів, які класифікуються як інструменти власного капіталу відповідно до пунктів 16А та 16Б, або пунктів 16В та 16Г. Такий фінансовий інструмент є фінансовим зобов'язанням навіть якщо сума грошових коштів чи інших фінансових активів визначаються на основі індексу або іншої статті, які можуть збільшуватися чи зменшуватися. Існування опціону для утримувача на повернення інструмента емітентові в обмін на грошові кошти чи інший фінансовий актив означає, що інструмент з правом дострокового погашення відповідає визначенню фінансового зобов'язання за винятком інструментів, класифікованих як інструменти власного капіталу відповідно до пунктів 16А та 16Б, або ж пунктів 16В та 16Г.

A13 Заборона викупу у цьому прикладі, відрізняється від обмежень, зазначених у пунктах 19 та К325 МСБО 32. Ці обмеження обумовлені обмеженнями здатності суб'єкта господарювання виплатити суму за фінансовим зобов'язанням, що підлягає сплаті, тобто вони запобігають виплатам за зобов'язаннями тільки в разі невиконання визначених умов. На відміну від такої ситуації, цей приклад розглядає безумовну заборону викупу, який перевищує певну суму, незалежно від здатності суб'єкта господарювання викупити частки учасників (наприклад, урахувавши його грошові ресурси, прибуток або резерви виплат). Насправді заборона на викуп захищає суб'єкт господарювання від прийняття будь-якого фінансового зобов'язання викупити більше, ніж зазначена сума сплаченого капіталу. Таким чином, частина часток, на які поширюється заборона викупу, не являють собою фінансове зобов'язання. І хоч частки кожного члена можуть підлягати викупу окремо, частина загальної кількості часток в обігу не підлягатиме викупу за будь-яких обставин за винятком ліквідації суб'єкта господарювання.

Приклад 5

Факти

A14 Факти, використані в цьому прикладі, наведені в прикладі 4. Крім того, на кінець звітнього періоду вимоги щодо ліквідності, встановлені у місцевій юрисдикції, не дозволяють суб'єктові господарювання викупити будь-які частки учасників, окрім випадків, коли наявні грошові кошти та короткострокові інвестиції перевищують установлену суму. В результаті цих вимог щодо ліквідності на кінець звітнього періоду суб'єкт господарювання не може виплатити більше, ніж 50 000 ВО для викупу часток учасників.

Класифікація

A15 Як і в прикладі 4, суб'єкт господарювання класифікує 750 000 ВО як власний капітал, а 150 000 ВО як фінансові зобов'язання. Це пояснюється тим, що сума, класифікована як зобов'язання, базується на безумовному праві суб'єкта господарювання на відмову від викупу, а не обумовлених ситуацією обмеженнях, які забороняють викуп тільки в разі недотримання вимог щодо ліквідності чи інших умов до того моменту, коли вони будуть виконані. У цьому випадку слід застосовувати положення пунктів 19 та К325 МСБО 32.

Приклад 6

Факти

A16 Статут суб'єкта господарювання забороняє здійснювати викуп часток учасників за винятком викупу в обсягах надходжень, отриманих від випуску додаткових часток учасників новим або чинним учасникам протягом трьох попередніх років. Надходження від випуску часток учасників мають бути спрямовані на викуп часток, щодо яких учасниками висунуті вимоги викупу. Протягом цих трьох попередніх років надходження від випуску часток учасників становили 12 000 ВО, а викуп часток учасників не здійснювався.

Класифікація

A17 Суб'єкт господарювання класифікує 12 000 ВО часток учасників як фінансові зобов'язання. Згідно з висновками, наведеними у прикладі 4, частки учасників, на які поширюється безумовна заборона викупу, не є фінансовими зобов'язаннями. Ця безумовна заборона стосується суми, що дорівнює надходженням від часток, випущених три і більше роки тому, і, відповідно, цю суму належить класифікувати як власний капітал. Однак безумовна заборона викупу не поширюється на суму, що дорівнює надходженням від будь-яких часток, емітованих у попередні три роки. Відповідно, надходження від випуску часток учасників у попередні три роки приводять до виникнення фінансового зобов'язання, яке існуватиме доки суму цих надходжень не буде вичерпано для викупу часток учасників. У результаті суб'єкт господарювання має фінансове зобов'язання, яке дорівнює сумі надходжень від випуску часток протягом трьох попередніх років, за вирахування сум, спрямованих на викуп протягом цього періоду.

Приклад 7

Факти

A18 Суб'єкт господарювання є кооперативним банком. Місцеве законодавство, яке регулює діяльність кооперативних банків, визначає, що мінімум 50 відсотків загальної суми "непогашених зобов'язань" (термін, визначений у нормативних положеннях, для включення пайових рахунків учасників) мають бути представлені у вигляді сплаченого капіталу учасників. Наслідком цього нормативного положення є те, що в разі якщо всі непогашені зобов'язання кооперативу представлені у вигляді часток учасників, він може викупити всі частки. На 31 грудня 20x1 р. суб'єкт господарювання має непогашені зобов'язання розміром 200 000 ВО, з яких 125 000 ВО представлені пайовими рахунками учасників.

Умови, визначені для пайових рахунків учасників, дозволяють утримувачеві вимагати їх викупу, а статут суб'єкта господарювання не містить жодних обмежень щодо викупу.

Класифікація

A19 У цьому прикладі частки учасників класифікуються як фінансові зобов'язання. Заборона на викуп подібна до обмежень, наведених у пунктах 19 та К325 МСБО 32. Це обмеження обумовлене обмеженням здатності суб'єкта господарювання виплатити суму, що підлягає сплаті за фінансовим зобов'язанням, тобто вони запобігають виплатам за зобов'язаннями в разі невиконання визначених умов. У даному випадку, в разі погашення суб'єктом господарювання всіх своїх інших зобов'язань (75 000 ВО), від нього можуть вимагати здійснення викупу усієї суми часток учасників. Відповідно, заборона викупу не захищає суб'єкта господарювання від необхідності виконання фінансових зобов'язань щодо викупу зазначеної кількості часток членів учасників або визначеної суми сплаченого капіталу. Вона дозволяє суб'єктові господарювання лише відстрочити викуп у часі до того моменту, коли будуть виконані умови (тобто до погашення інших зобов'язань). У цьому прикладі на частки учасників не поширюється безумовна заборона викупу, відтак вони класифікуються як фінансові зобов'язання.

Тлумачення КТМФЗ 5

Права на частки у фондах на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію

Посилання

- МСФЗ 9 "Фінансові інструменти";
- МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність";
- МСФЗ 11 "Спільна діяльність";
- МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки";
- МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства";
- МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи".

Загальна інформація

- 1 Призначенням фондів на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію (надалі: "фонди на виведення з експлуатації" або "фонди") є відокремлення активів для фінансування деяких або всіх витрат на виведення з експлуатації основних виробничих засобів (таких як атомна станція) чи певної техніки (такої як автомобілі) або на виконання зобов'язань з екологічної реабілітації (таких як усунення забруднення води чи відновлення землі після відкритої розробки корисних копалин), в подальшому об'єднаних терміном "виведення з експлуатації".
- 2 Внески до таких фондів можуть бути добровільними або обов'язковими згідно з правилами чи законом. Фонди можуть мати одну з нижченаведених форм:
 - (а) фонди, які створюються одним вкладником для фінансування його власних зобов'язань щодо виведення з експлуатації конкретної ділянки чи декількох ділянок, розташованих у різних географічних регіонах;
 - (б) фонди, які створюються кількома вкладниками для фінансування їх індивідуальних або спільних зобов'язань щодо виведення з експлуатації, коли вкладники мають право на відшкодування витрат на виведення з експлуатації в межах їхніх внесків плюс будь-які фактичні прибутки від цих внесків мінус їхня частка витрат на управління фондом. Вкладники можуть мати зобов'язання робити додаткові внески, наприклад, у випадку банкрутства іншого вкладника;
 - (в) фонди, які створюються кількома вкладниками для фінансування їхніх індивідуальних або спільних зобов'язань щодо виведення з експлуатації, коли необхідний рівень внесків базується на поточному рівні діяльності вкладника, а вигода, отримувана цим вкладником, базується на його минулому рівні діяльності. У таких випадках існує потенційна невідповідність суми внесків, зроблених вкладником (що розраховуються, виходячи з поточного рівня діяльності), і вартості отриманої з фонду компенсації (що розраховуються, виходячи з минулого рівня діяльності).
- 3 Як правило, ці фонди мають такі характеристики:
 - (а) фондом окремо управляють незалежні довірені особи;
 - (б) суб'єкти господарювання (вкладники) здійснюють внески до фонду, які інвестуються у різні активи, що можуть складатися як з боргових інструментів, так і з інструментів капіталу і є доступними для допомоги у сплаті витрат вкладників на виведення з експлуатації. Довірені особи (згідно з обмеженнями, встановленими документами з управління фондом та будь-яким застосовним законодавством чи іншими нормативними документами) визначають, як інвестуються ці внески;

- (в) вкладники зберігають зобов'язання сплатити витрати на виведення з експлуатації. Проте вкладники можуть отримувати відшкодування витрат на виведення з експлуатації від фонду за нижчою з двох величин: витрат, понесених на виведення з експлуатації, або частки вкладника в активах фонду;
- (г) вкладники можуть мати обмежений доступ або взагалі не мати доступу до будь-якого надлишку активів фонду над активами, використаними на покриття прийнятних витрат на виведення з експлуатації.

Сфера застосування

- 4 Це Тлумачення застосовують до обліку у фінансовій звітності вкладника часток у фондах на виведення з експлуатації, яким притаманні обидві такі характеристики:
 - (а) окреме управління активами (або шляхом створення окремої юридичної особи, або як відокремленими активами в межах іншого суб'єкта господарювання); та
 - (б) право доступу вкладника до активів обмежене.
- 5 Залишкова частка у фонді, що виходить за межі права на відшкодування (така як контрактне право на виплати після того, як завершенні всі виведення з експлуатації або при ліквідації фонду), може бути інструментом капіталу в межах сфери застосування МСБО 39 і не входить до сфери застосування цього Тлумачення.

Питання

- 6 У цьому Тлумаченні розглядаються такі питання:
 - (а) як слід вкладникові обліковувати свою частку в фонді?
 - (б) якщо вкладник має зобов'язання зробити додаткові внески (наприклад, у разі банкрутства іншого вкладника), то як слід обліковувати це зобов'язання?

Консенсус

Облік частки у фонді

- 7 Вкладникові слід визнавати своє зобов'язання сплатити витрати на виведення з експлуатації як зобов'язання та визнавати свою частку в фонді окремо, якщо тільки вкладник не зобов'язаний сплачувати витрати на виведення з експлуатації, навіть якщо фонд не буде в змозі здійснити виплати.
- 8 Вкладникові слід визначити, чи здійснює він контроль або спільний контроль або чи має суттєвий вплив на фонд відповідно до МСФЗ 10, МСФЗ 11 та МСБО 28. Якщо він його має, вкладникові слід обліковувати свою частку у фонді відповідно до цих стандартів.
- 9 Якщо вкладник не здійснює контролю або спільного контролю або не має суттєвого впливу на фонд, він має визнавати право отримувати компенсацію від фонду як компенсацію відповідно до МСБО 37. Цю компенсацію слід оцінювати за меншим з двох показників:
 - (а) визнана сума зобов'язання за виведенням із експлуатації; та
 - (б) частка справедливої вартості чистих активів фонду, що належить вкладникові.

Зміни в балансовій вартості права отримувати компенсацію (крім внесків до фонду та платежів із фонду) слід визнавати в прибутку чи збитку в тому періоді, у якому відбуваються ці зміни.

Облік зобов'язань зробити додаткові внески

- 10 Якщо вкладник має зобов'язання зробити потенційні додаткові внески (наприклад, у разі банкрутства іншого вкладника або якщо вартість інвестиційних активів, утримуваних фондом, зменшується настільки, що їх не вистачає, щоб виконати зобов'язання фонду щодо компенсації), то таке зобов'язання є умовним зобов'язанням, що входить до сфери застосування МСБО 37. Вкладникові слід визнавати зобов'язання, тільки якщо є ймовірність, що додаткові внески будуть зроблені.

Розкриття інформації

- 11 Вкладникові слід розкривати інформацію про характер його частки у фонді та будь-які обмеження доступу до активів у цьому фонді.
- 12 Якщо вкладник має зобов'язання зробити потенційні додаткові внески, що їх не визнано як зобов'язання (див. пункт 10), йому слід розкрити інформацію, якої вимагає пункт 86 МСБО 37.
- 13 Якщо вкладник обліковує свою частку у фонді відповідно до пункту 9, йому слід розкривати інформацію, якої вимагає пункт 85 в) МСБО 37.

Дата набрання чинності

- 14 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до річних періодів, що починаються 1 січня 2006 р. або пізніше. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до періоду раніше 1 січня 2006 р., він розкриває цей факт.
- 14А [Вилучено]
- 14Б МСФЗ 10 та МСФЗ 11, випущені у травні 2011 р., змінили пункти 8 та 9. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 10 та МСФЗ 11.
- 14В [Вилучено]
- 14Г МСФЗ 9, випущений у липні 2014 р., змінив пункт 5 та вилучив пункти 14А і 14В. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.

Перехідні положення

- 15 Зміни в облікових політиках слід обліковувати відповідно до вимог МСБО 8.

Тлумачення КТМФЗ 6

Зобов'язання, що виникають внаслідок участі у специфічному ринку – відходів електричного та електронного обладнання

Посилання

- МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”
- МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”.

Загальна інформація

- 1 Пункт 17 МСБО 37 зазначає, що подія, яка створює зобов'язання, – це минула подія, що створює теперішнє зобов'язання, щодо якого суб'єкт господарювання не має іншої реальної альтернативи окрім погашення.
- 2 Пункт 19 МСБО 37 зазначає, що забезпечення визнаються лише для тих “зобов'язань, які виникають унаслідок минулих подій незалежно від майбутніх дій суб'єкта господарювання”.
- 3 Директива Європейського Союзу «Відходи електричного та електронного обладнання (ВЕЕО), яка регулює збирання, обробку, утилізацію та екологічно безпечну ліквідацію відходів обладнання, викликала питання стосовно того, коли слід визнавати зобов'язання щодо виведення із експлуатації ВЕЕО. Директива розрізняє “нові” та “історичні” відходи, а також відходи приватних домогосподарств і відходи з інших джерел, що не є приватними домогосподарствами. Нові відходи пов'язані з продукцією, проданою після 13 серпня 2005 р. Все обладнання побутового призначення, продане раніше цієї дати, вважається таким, що створює історичні відходи для цілей цієї Директиви.
- 4 Директива зазначає, що витрати на збір та утилізацію історичних відходів обладнання побутового призначення повинні нести виробники цього типу обладнання, які присутні на ринку протягом періоду, що його мають визначити у застосовному законодавстві кожної країни-члена ЄС (період оцінки). Директива зазначає, що кожна країна-член ЄС має встановити механізм, який забезпечив би пропорційну участь виробників у фінансуванні витрат, “наприклад, пропорційно їхнім відповідним часткам ринку за типом обладнання”.
- 5 Деякі терміни, вжиті в цьому Тлумаченні, такі як “частка на ринку” та “період оцінки”, можуть бути визначеними досить по-різному в застосовному законодавстві окремих країн-членів. Наприклад, тривалість періоду оцінки може бути рік або лише один місяць. Подібно до цього, оцінка частки на ринку та формули обчислення зобов'язання можуть відрізнятися в різних національних законодавствах. Проте, всі ці приклади впливають лише на оцінку зобов'язання, що є поза сферою застосування цього Тлумачення.

Сфера застосування

- 6 Це Тлумачення надає керівництво із визнання у фінансовій звітності виробників зобов'язань зі збору та утилізації відходів згідно з Директивою ЄС із ВЕЕО стосовно продажів історичного обладнання побутового призначення.
- 7 Це Тлумачення не розглядає ні нові відходи, ані історичні відходи від інших джерел, що не є приватними домогосподарствами. Зобов'язання щодо збору та утилізації таких відходів адекватно охоплено в МСБО 37. Проте, якщо в національному законодавстві нові відходи від приватних домогосподарств розглядаються подібно до історичних відходів від приватних домогосподарств, принципи цього Тлумачення застосовуються шляхом посилання на ієрархію в пунктах 10–12 МСБО 8. Ієрархія МСБО 8 також доречна для інших нормативних актів, які накладають зобов'язання в спосіб, подібний до моделі розподілу витрат, установлені в Директиві ЄС.

Питання

- 8 КТМФЗ мав визначити в контексті виведення із експлуатації ВЕЕО, яка подія створює зобов'язання, відповідно до пункту 14(а) МСБО 37, щодо визнання забезпечення витрат на збір та утилізацію відходів:
 - виробництво або продаж історичного обладнання побутового призначення?
 - участь на ринку протягом періоду оцінки?
 - понесення витрат під час збору та утилізації відходів?

Консенсус

- 9 Участь на ринку протягом періоду оцінки є подією, що створює зобов'язання, відповідно до пункту 14(a) МСБО 37. Унаслідок цього зобов'язання щодо витрат на утилізацію відходів для історичного обладнання побутового призначення не виникає, оскільки продукція вже була вироблена або продана. Оскільки зобов'язання щодо історичного обладнання побутового призначення пов'язано з участю на ринку протягом періоду оцінки, а не виробництвом або продажем обладнання, яке підлягає ліквідації, зобов'язання не виникає доти, поки і тільки якщо існує частка на ринку протягом періоду оцінки. Час виникнення події, що створює зобов'язання також може не залежати від конкретного періоду, в якому здійснюється діяльність із збору та утилізації відходів і понесені відповідні витрати.

Дата набрання чинності

- 10 Суб'єктові господарювання слід застосовувати це Тлумачення до річних періодів, що починаються 1 грудня 2005 р. або пізніше. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує Тлумачення до періоду, що починається до 1 грудня 2005 р., йому слід розкривати цей факт.

Перехідні положення

- 11 Зміни в облікових політиках слід обліковувати відповідно до МСБО 8.

Тлумачення КТМФЗ 7

Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції"

Посилання

- МСБО 12 "Податки на прибуток"
- МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції"

Загальна інформація

- 1 Це Тлумачення надає керівництво стосовно того, як застосовувати вимоги МСБО 29 у звітному періоді, у якому суб'єкт господарювання ідентифікує¹ наявність гіперінфляції в економіці своєї функціональної валюти, якщо ця економіка не була гіперінфляційною у попередньому періоді, і тому суб'єкт господарювання перераховує свою фінансову звітність відповідно до МСБО 29.

Питання

- 2 У цьому Тлумаченні розглядаються такі питання:
- як слід тлумачити вимогу "... мають бути виражені в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду" в пункті 8 МСБО 29, коли суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт?
 - як слід суб'єктові господарювання обліковувати статті відстрочених податків на початок періоду в його перерахованій фінансовій звітності?

Консенсус

- 3 У тому звітному періоді, в якому суб'єкт господарювання ідентифікує наявність гіперінфляції в економіці своєї функціональної валюти, що не була гіперінфляційною в попередньому періоді, суб'єкт господарювання застосовує вимоги МСБО 29 так, ніби економіка завжди була гіперінфляційною. Отже, стосовно немонетарних статей, оцінених за історичною собівартістю, звіт про фінансовий стан суб'єкта господарювання на початок найбільш раннього періоду, представленого у фінансовій звітності, перераховується з метою відображення впливу інфляції з дати придбання активів і виникнення або прийняття зобов'язань до кінця звітного періоду. Щодо немонетарних статей, відображених у звіті про фінансовий стан на початок періоду за сумами, які були дійсними на дати інші, ніж дати придбання або виникнення, натомість, такий перерахунок відображає вплив інфляції з дати визначення цієї балансової вартості до кінця звітного періоду.
- 4 На кінець звітного періоду статті відстрочених податків визнаються та оцінюються відповідно до МСБО 12. Проте суми відстрочених податків у звіті про фінансовий стан на початок періоду за цей звітний період визначаються таким чином:
- суб'єкт господарювання переоцінює статті відстрочених податків відповідно до МСБО 12 після того, як він перерахував номінальну балансову вартість своїх немонетарних статей на дату звіту про фінансовий стан на початок звітного періоду, застосовуючи одиницю виміру на цю дату;
 - статті відстрочених податків, переоцінені відповідно до (а), перераховуються для відображення зміни в одиниці виміру з дати звіту про фінансовий стан на початок звітного періоду до кінця цього звітного періоду.
- Суб'єкт господарювання застосовує підхід (а) та (б) під час перерахунку статей відстрочених податків у звіті про фінансовий стан на початок періоду та за порівняльні періоди, які представлені у перерахованій фінансовій звітності за той звітний період, в якому суб'єкт господарювання застосовує МСБО 29.
- 5 Після перерахунку суб'єктом господарювання своєї фінансової звітності, всі відповідні статті у фінансовій звітності за наступний звітний період, включаючи статті відстрочених податків, перераховуються із

¹ Ідентифікація гіперінфляції базується на судженні суб'єкта господарювання стосовно критеріїв наведених у пункті 3 МСБО 29.

застосуванням зміни в одиниці виміру за такий наступний звітний період лише до перерахованої фінансової звітності за попередній звітний період.

Дата набрання чинності

- 6 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до річних періодів, які починаються 1 березня 2006 р. або пізніше. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до фінансової звітності за період, який починається до 1 березня 2006 р., він має розкривати цей факт.

Тлумачення КТМФЗ 10

Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності

Посилання

- МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”
- МСБО 34 “Проміжна фінансова звітність”
- МСБО 36 “Зменшення корисності активів”

Загальна інформація

- 1 Від суб'єкта господарювання вимагається оцінювати гудвіл на зменшення корисності на кінець кожного звітного періоду та, якщо потрібно, визнавати збиток від зменшення корисності на цю дату відповідно до МСБО 36. Проте на кінець наступного звітного періоду умови можуть настільки змінитися, що збиток від зменшення корисності зменшився б чи його не було б, якби оцінку зменшення корисності робили б лише на цю дату. Це Тлумачення надає керівництво, чи слід коли-небудь сторнувати збитки від зменшення корисності.
- 2 Це Тлумачення розглядає взаємодію між вимогами МСБО 34 та визнанням збитків від зменшення корисності гудвілу згідно з МСБО 36, а також вплив цієї взаємодії на подальшу проміжну та річну фінансову звітність.

Питання

- 3 Пункт 28 МСБО 34 вимагає, щоби суб'єкт господарювання застосовував у своїй проміжній фінансовій звітності ті самі облікові політики, які він застосовує в своїй річній фінансовій звітності. Цей пункт також установлює, що „частота звітності суб'єкта господарювання (річна, піврічна або квартална) не повинна впливати на оцінку річних результатів його діяльності. Щоб досягти цієї мети, оцінки для проміжної звітності слід робити на основі “за період з початку року на звітну дату”.
- 4 Пункт 124 МСБО 36 установлює, що „збиток від зменшення корисності, визнаний для гудвілу, не слід сторнувати в наступному періоді”.
- 5–6 [Вилучено]
- 7 Тлумачення розглядає такі питання:
Чи слід суб'єктові господарювання сторнувати збитки від зменшення корисності, визнані у проміжному періоді стосовно гудвілу, коли збиток не був би визнаний або менший збиток був би визнаний, якби оцінку зменшення корисності робили б лише на кінець наступного звітного періоду?

Консенсус

- 8 Суб'єктові господарювання не слід сторнувати збиток від зменшення корисності, визнаний в попередньому проміжному періоді стосовно гудвілу.
- 9 Суб'єктові господарювання не слід поширювати цей консенсус за аналогією на інші аспекти можливих протиріч між МСБО 34 та іншими стандартами.

Дата набрання чинності та перехідні положення

- 10 Суб'єктові господарювання слід застосовувати це Тлумачення для річних періодів, що починаються з 1 листопада 2006 р. або пізніше. Більш раннє застосування заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення для періоду, що починається до 1 листопада 2006 р., йому слід розкривати цей факт. Суб'єктові господарювання слід застосовувати це Тлумачення до гудвілу перспективно з дати, коли він уперше застосовує МСБО 36; йому слід застосовувати це Тлумачення до інвестицій в інструменти капіталу або в фінансові активи, які

КТМФЗ 10

обліковуються за собівартістю, перспективно з дати, коли він вперше застосував критерії оцінки МСБО 39.

11-13 [Вилучено]

14 МСФЗ 9, випущеним у липні 2014 року, доповнено пунктами 1, 2, 7 та 8, а також вилучено пункти 5, 6, 11-13. Суб'єкт господарювання застосовує ці правки, коли застосовує МСФЗ 9.

Тлумачення КТМФЗ 12

Угоди про концесію послуг

Посилання

- *Концептуальна основа складання та подання фінансової звітності*¹.
- МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»;
- МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття»;
- МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;
- МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»;
- МСФЗ 16 «Оренда»;
- МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;
- МСБО 16 «Основні засоби»;
- МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»;
- МСБО 23 «Витрати за позиками»;
- МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»;
- МСБО 36 «Зменшення корисності активів»;
- МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»;
- МСБО 38 «Нематеріальні активи»;
- ПКТ-29 «Послуги за угодами про концесію: розкриття інформації»².

Загальна інформація

- 1 В багатьох країнах інфраструктура для громадських послуг як-то дороги, мости, тунелі, в'язниці, лікарні, аеропорти, системи водопостачання, мережі енергопостачання та телекомунікації традиційно створювалася, експлуатувалася і обслуговувалася державним сектором за рахунок асигнувань з державного бюджету.
- 2 В деяких країнах уряди запровадили угоди з надання послуг на договірних умовах для залучення приватного сектора до розвитку, фінансування, експлуатації та обслуговування такої інфраструктури. Інфраструктура може вже існувати, або може бути створена протягом періоду чинності угоди з надання послуг. Угода, що належить до сфери застосування цього Тлумачення, як правило, стосується суб'єкта господарювання приватного сектора (оператора), який створює або вдосконалює інфраструктуру для надання громадських послуг (наприклад, збільшує її потужність) і експлуатує та обслуговує цю інфраструктуру протягом визначеного періоду. Оператор отримує плату за свої послуги протягом періоду дії угоди. Угода регламентується контрактом, який визначає стандарти діяльності, механізми для коригування цін і засади для розгляду спірних питань в арбітражному порядку. Такі угоди часто визначають як угоди про концесію, які передбачають «передачу для будівництва і експлуатації», «передачу для відновлення і експлуатації», або «надання послуг залученими державним сектором суб'єктами господарювання приватного сектора на договірних умовах».
- 3 Типовою рисою цих угод про концесію послуг є суспільний характер зобов'язання, яке приймає оператор. Державна політика визначає послуги, пов'язані з певною інфраструктурою, які мають бути надані суспільству незалежно від конкретного оператора, що їх забезпечує. Угода про надання послуг зобов'язує оператора надавати

¹ Посилання на Концептуальну основу складання та подання фінансової звітності, прийняту Радою у 2001 і діючу на той час, коли було розроблене Тлумачення.

² Назва ПКТ-29, який раніше називався «Розкриття інформації: угоди про концесію послуг», була зміненанаслідок КТМФЗ 12.

суспільству певні послуги від імені суб'єкта господарювання державного сектора. Інші спільні риси є такими:

- (а) сторона, яка надає дозвіл на угоди про концесію послуг (надавач) є суб'єктом господарювання державного сектора, включаючи державні органи), чи уповноваженим суб'єктом господарювання приватного сектора, якому були передані повноваження із забезпечення певних послуг.
- (б) оператор виступає не просто агентом, який діє від імені надавача, а несе відповідальність щонайменше за часткове управління переданою йому інфраструктурою і пов'язані з нею послуги.
- (в) контракт визначає початкові розцінки за послуги оператора і регулює перегляд цін протягом періоду чинності угоди про концесію послуг.
- (г) після завершення строку дій угоди оператор повинен повернути надавачеві інфраструктуру у визначеному стані безоплатно або за компенсацію невеликого розміру з урахуванням приросту, незалежно від того, яка з сторін первісно здійснювала фінансування цієї інфраструктури.

Сфера застосування

- 4 Це Тлумачення містить керівництво для відображення в обліку угод про концесію, які передбачають надання послуг суб'єктами господарювання приватного сектора (операторами), залученими державним сектором на договірних умовах.
- 5 Це Тлумачення слід застосовувати до угод про концесію, які передбачають надання послуг суб'єктами господарювання приватного сектора (операторами), залученими державним сектором на договірних умовах якщо:
 - (а) надавач здійснює контроль або регулювання тих послуг, які оператор повинен надавати на базі відповідної інфраструктури, визначає споживачів, яким мають надаватися ці послуги, і ціну, за якою вони надаються;
 - (б) надавач контролює (як власник, на правах власника-бенефіціара або в інший спосіб) будь-яку суттєву залишкову частку інфраструктури на час закінчення строку дії угоди.
- 6 Сфера застосування цього Тлумачення поширюється на інфраструктуру, яка використовується в угодах про концесію, що передбачають надання послуг суб'єктами господарювання приватного сектора (операторами), залученими державним сектором на договірних умовах, протягом усього строку її корисної експлуатації (повний строк експлуатації активу), якщо виконані умови, визначені в пункті 5а). Пункти К31–К38 містять керівництво для визначення застосовності цього Тлумачення і міри його застосування до угод про концесію, які передбачають надання послуг суб'єктами господарювання приватного сектора (операторами), залученими державним сектором на договірних умовах.
- 7 Це Тлумачення однаково поширюється на:
 - (а) інфраструктуру, яку оператор створює або придбає у третьої сторони з метою угоди про концесію послуг;
 - (б) існуючої інфраструктури, до якої надавач забезпечує оператору доступ з метою угоди про концесію послуг.
- 8 Тлумачення не визначає підхід для відображення в обліку інфраструктури, яка утримувалась оператором як основні засоби і була визнана такою до укладання угоди про концесію послуг. Для такої інфраструктури слід застосовувати вимоги до припинення визнання, визначені в МСФЗ (МСБО 16).
- 9 Тлумачення не визначає вимоги до відображення в обліку для надавачів.

Питання

- 10 Тлумачення встановлює загальні принципи визнання та оцінки зобов'язань і пов'язаних з ними прав за угодами про концесію послуг. Вимоги до розкриття інформації щодо угод про концесію послуг визначені в ПКТ -29. Питання, що їх розглядає це Тлумачення, є такими:
- (а) підхід до визначення прав оператора на інфраструктуру;
 - (б) визнання та оцінка компенсації за угодою;
 - (в) послуги з будівництва або вдосконалення;
 - (г) послуги з експлуатації;
 - (ґ) витрати за позиками;
 - (д) подальший підхід до відображення в обліку фінансового активу і нематеріального активу;
 - (е) об'єкти, надані оператору надавачем.

Консенсус

Підхід до визначення прав оператора на інфраструктуру

- 11 Інфраструктуру, на яку поширюється сфера застосування цього Тлумачення, не слід визнавати як основні засоби оператора, оскільки угода про надання послуг на договірних умовах не надає операторові права здійснювати контроль за використання інфраструктури для громадських послуг. Оператор має доступ для експлуатації інфраструктури з метою надання громадських послуг від імені надавача відповідно до визначених в контракті вимог.

Визнання та оцінка компенсації за угодою

- 12 Відповідно до умов угоди, на які поширюється сфера застосування цього Тлумачення, оператор виступає надавачем послуг. Оператор створює або вдосконалює інфраструктуру (послуги з будівництва чи з вдосконалення), яка використовується для надання громадських послуг, експлуатує і обслуговує її (послуги з експлуатації) протягом визначеного строку.
- 13 Оператор повинен визнавати і оцінювати дохід від послуг, які він надає, згідно із вимогами МСФЗ 15. Характер компенсації визначає підхід для її подальшого відображення в обліку. Подальший підхід до відображення в обліку компенсації, отриманої у вигляді фінансового активу і компенсації, отриманої у вигляді нематеріального активу визначено у пунктах 23-26.

Послуги з будівництва або вдосконалення

- 14 Оператор повинен обліковувати дохід і витрати, пов'язані з послугами з будівництва або вдосконалення, згідно із вимогами МСФЗ 15.

Компенсація, отримана оператором від надавача

- 15 Якщо оператор надає послуги з будівництва або вдосконалення, він повинен визнавати одержану або належну йому компенсацію відповідно до МСФЗ 15. Такою компенсацією можуть бути права на:
- (а) фінансовий актив, або
 - (б) нематеріальний актив.
- 16 Оператор повинен визнавати фінансовий актив тільки в межах свого беззастережного контрактного права на отримання грошових коштів або іншого фінансового активу від надавача (або за його вказівкою) за надані послуги з будівництва; надавач має

обмежену свободу (або взагалі позбавлений її) для уникнення оплати, завдяки передбаченій, як правило, законодавством можливості реалізувати укладену угоду в примусовому порядку. Оператор має беззастережне право на одержання грошових коштів, якщо за умовами контракту надавач гарантує операторові оплату (а) встановлених сум, або сум, які можна визначити чи (б) дефіциту (в разі виникнення) у вигляді різниці між сумою, отриманою від споживачів громадських послуг, і встановленою сумою, або сумою, яку можна визначити, навіть якщо оплата залежить від визначеної якості або вимог до ефективності інфраструктури, які має забезпечити оператор.

- 17 Оператор визнає нематеріальний актив в межах отриманого права (ліцензії) стягувати плату з користувачів громадських послуг. Право стягувати плату з користувачів громадських послуг не є беззастережним правом на отримання готівкових коштів, оскільки суми залежать від обсягу спожитих громадських послуг.
- 18 Якщо оператор отримує оплату за послуги з будівництва частково у вигляді фінансового активу, а частково у вигляді нематеріального активу, ці складові сплаченої йому компенсації він повинен відображати в обліку окремо. Оператор повинен первісно визнавати обидві складові такої компенсації відповідно до МСФЗ 15.
- 19 Характер компенсації, яку оператор отримав від надавача, визначається шляхом посилання на умови контракту і на відповідне договірне право (якщо таке є). Характер компенсації визначає подальше відображення в обліку, як описано в пунктах 23–26. Однак обидва типи компенсації класифікуються як контрактний актив протягом періоду будівництва або вдосконалення відповідно до МСФЗ 15.

Послуги з експлуатації

- 20 Оператор повинен обліковувати послуги з експлуатації відповідно до вимог МСФЗ 15.

Контрактні зобов'язання відновити інфраструктуру до визначеного рівня експлуатаційної придатності

- 21 Оператор може мати визначені контрактом зобов'язання, які він має виконати як умову одержання ліцензії, а саме а) обслуговувати інфраструктуру, забезпечуючи визначений рівень експлуатаційної придатності або б) відновити інфраструктуру до визначеного стану перед тим як повернути її надавачеві в кінці строку дії угоди про концесію послуг. Ці контрактні зобов'язання обслуговувати або відновити інфраструктуру (за винятком її вдосконалення, для цього див. пункт 14), слід визнавати і оцінювати згідно із вимогами МСБО 37, а саме – за найкращою оцінкою витрат, необхідних для виконання поточного зобов'язання в кінці звітного періоду.

Витрати оператора за позиками

- 22 Відповідно до МСБО 23, витрати а позиками, пов'язані з угодою, слід визнавати в тому періоді, коли вони були здійснені, окрім випадків, коли оператор має передбачене контрактом право на отримання нематеріального активу (право стягувати плату з користувачів громадських послуг). В цьому випадку витрати за позиками, пов'язані з угодою, слід капіталізувати протягом етапу будівництва в межах дії угоди згідно із вимогами цього стандарту.

Фінансовий актив

- 23 МСБО 32, МСФЗ 7 і МСФЗ 9 застосовуються до фінансових активів, визнаних відповідно до пунктів 16 і 18.
- 24 Суми, що підлягають отриманню від надавача або за його вказівкою, відображаються в обліку відповідно до вимог МСФЗ 9 оцінюються за:
- (а) амортизованою собівартістю; або
 - (б) справедливою вартістю через інший сукупний дохід; або

- (в) справедливою вартістю через прибуток або збиток.
- 25 Якщо сума, надходження якої очікується від надавача, оцінюється за амортизованою собівартістю або за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, то МСФЗ 9 вимагає обчислювати проценти за методом ефективного відсотка, які слід визнавати у прибутку чи збитку.

Нематеріальний актив

- 26 МСБО 38 застосовується для нематеріальних активів, визнаних згідно із пунктами 17 та 18. Пункти 45–47 МСБО 38 надають керівництво для оцінки нематеріальних активів, придбаних в обмін на немонетарний актив чи активи, або в обмін на монетарний і немонетарний активи у поєднанні.

Об'єкти, надані оператору надавачем

- 27 Згідно із пунктом 11, оператор не визнає об'єкти інфраструктури, доступ до яких він одержує від надавача з метою угоди про концесію послуг, як свої основні засоби. Надавач також може надати оператору інші об'єкти, які він може утримувати або використовувати за власним розсудом. Якщо ці активи є складовою компенсації, яку надавач має сплатити за послуги, вони не належать до державних грантів згідно визначення в МСБО 20. Натомість їх обліковують як частину ціни операції згідно з визначенням в МСФЗ 15.

Дата набрання чинності

- 28 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення для річних періодів, що починаються 1 січня 2008 р. або пізніше. Застосування раніше визначеної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення для періоду, що починається раніше 1 січня 2008 р., він розкриває цей факт.
- 28А-28В [Вилучено]
- 28Г МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами”, випущений у травні 2014 р., змінив розділ “Посилання” та пункти 13–15, 18–20 та 27. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 15.
- 28Г МСФЗ 9, випущений у липні 2014 р., змінив пункти 23-25 та видалив пункти 28А-28В. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.
- 28Д МСФЗ 16, випущений у січні 2016 р., змінив пункт К38. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 16.

Перехід

- 29 Згідно з пунктом 30, зміни в обліковій політиці слід відображати в обліку відповідно до вимог МСБО 8, тобто ретроспективно.
- 30 У разі практичної неможливості ретроспективного застосування цього Тлумачення для певної угоди про концесію послуг на початку першого з поданих періодів, оператор повинен:
- визнати фінансові та нематеріальні активи, що існували на початку першого з поданих періодів;
 - використати попередньо визначену балансову вартість цих фінансових та нематеріальних активів (незалежно від їх класифікації на той час) як їхню балансову вартість на цю дату;
 - перевірити визнані фінансові та нематеріальні активи на зменшення корисності станом на цю дату, у випадку, якщо це практично неможливо, зазначені суми слід перевірити на зменшення корисності станом на початок поточного періоду.

Додаток А

Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною складовою даного Тлумачення.

Сфера застосування (пункт 5)

- К31 Пункт 5 цього Тлумачення визначає умови, за яких сфера застосування даного Тлумачення поширюється на інфраструктуру, а саме:
- (а) надавач здійснює контроль або регулювання тих послуг, які оператор повинен надавати на базі відповідної інфраструктури, визначає споживачів, яким мають надаватися ці послуги, і ціну, за якою вони надаються;
 - (б) надавач контролює (як власник, на правах власника-бенефіціара або в інший спосіб) будь-яку суттєву залишкову частку інфраструктури на час закінчення строку дії угоди.
- К32 Контроль або регулювання, про яке йдеться в умові (а), може бути визначене контрактом або в інший спосіб (наприклад, регуляторним органом) і включає як обставини, за яких надавач купує всю продукцію, так і обставини, коли частину або весь обсяг продукції купують інші споживачі. При використанні цієї умови надавач і будь-які зв'язані з ним сторони розглядаються разом. Якщо надавач є суб'єктом господарювання державного сектора, тоді з метою даного Тлумачення зв'язаними з ним сторонами вважатимуться увесь державний сектор включно з будь-якими регуляторними органами що діють в суспільних інтересах.
- К33 Для виконання умови (а) надавач не повинен здійснювати повний контроль за ціною, достатнім буде регулювання ціни надавачем, контрактом або регуляторним органом, наприклад через механізм визначення верхньої межі. Цю умову слід застосовувати до сутності угоди. Несуттєві ознаки (наприклад, обмеження, що застосовуються вкрай рідко) до уваги не беруться. І навпаки, якщо, наприклад, контракт передбачає свободу оператора у встановленні ціни, а весь надлишковий прибуток повертається надавачеві, то дохід оператора є обмеженим, і таким чином вимога щодо контролю за ціновим елементом є дотриманою.
- К34 Для виконання умови (б), контроль з боку надавача за будь-якою суттєвою залишковою часткою інфраструктури має обмежувати практичну здатність оператора продати цю інфраструктуру або використати її в якості застави і забезпечувати безперервне право надавача використовувати її протягом строку дії угоди. Залишкова частка інфраструктури є її поточною вартістю, визначеною на основі оцінки так, ніби вона вже досягла строку і стану, які очікуються в кінці періоду дії укладеної угоди.
- К35 Контроль має бути відокремлений від управління. Якщо надавач зберігає і ступінь контролю, зазначений у пункті 5(а), і будь-яку суттєву залишкову частку участі в інфраструктурі, то оператор лише здійснює управління цією інфраструктурою від імені надавача, навіть попри той факт, що у багатьох випадках він може мати широкі повноваження приймати управлінські рішення.
- К36 Вимоги (а) і (б) взяті разом визначають коли саме інфраструктура, включаючи всі необхідні заміни (див. пункт 21) знаходиться під повним контролем надавача протягом строку її економічної експлуатації. Наприклад, якщо оператор повинен замінити частину об'єкта інфраструктури протягом періоду дії угоди (скажімо, верхній шар дороги або дах будівлі), такий об'єкт інфраструктури буде розглядатися в цілому. Таким чином умова (б) буде виконана для всієї інфраструктури, включаючи замінену частину, якщо надавач контролює будь-яку суттєву залишкову частку в кінцевій заміні цієї частини.
- К37 Інколи використання інфраструктури частково регулюється у спосіб, наведений в пункті 5(а), а частково є нерегульованим. Проте такі угоди можуть набирати різних форм:
- (а) будь-яка інфраструктура, яку можна фізично відокремити і експлуатувати окремо і яка відповідає визначенню одиниці, що генерує грошові кошти відповідно до МСБО 36 має піддаватися окремому аналізу, якщо її

використовують повністю для нерегульованих цілей. Наприклад, це може застосовуватися до приватної частини лікарні, в якій інші приміщення лікарні використовуються надавачем як державний медичний заклад.

- (б) якщо послуги виключно допоміжного характеру (такі як магазин при лікарні) є повністю нерегульованими, контрольні перевірки слід проводити так, ніби цих послуг взагалі немає, тому що у випадках, коли надавач контролює послуги у спосіб, наведений у пункті 5, наявність допоміжних видів діяльності не відволікає його від здійснення контролю за інфраструктурою.

КЗ 8 Оператор може мати право використовувати інфраструктуру, яку можна відокремити, як це визначено у пункті КЗ7а), або ж приміщення, якими користуються для надання допоміжних повністю нерегульованих послуг, опис яких надано в пункті КЗ7(б). В будь-якому з випадків мова може іти про оренду, отриману оператором від надавача, яку слід відображати в обліку згідно із вимогами МСФЗ 16.

Тлумачення КТМФЗ 14

МСБО 19 – Обмеження на активи за визначеною виплатою, вимоги щодо мінімального фінансування та їх взаємозв'язок

Посилання

- МСБО 1 “Подання фінансової звітності”;
- МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”;
- МСБО 19 “Виплати працівникам” (змінений в 2011 р.);
- МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”.

Загальна інформація

- 1 Пункт 64 МСБО 19 обмежує оцінку чистого активу за визначеною виплатою меншою з таких двох величин: надлишок у програмі з визначеними виплатами та "верхня межа" активу. У пункті 8 МСБО 19 "верхню межу" активу визначено так: “теперішня вартість будь-яких економічних вигід, доступних у формі відшкодувань за рахунок програми або зменшень майбутніх внесків до програми”. Виникали питання про те, коли відшкодування або зменшення майбутніх внесків слід вважати доступними, зокрема, якщо існує вимога щодо мінімального фінансування.
- 2 Вимоги щодо мінімального фінансування існують в багатьох країнах для покращення забезпечення обіцяних виплат після закінчення трудової діяльності учасникам програми виплат працівникам. Такі вимоги звичайно передбачають мінімальну суму або рівень внесків, які мають бути сплачені до програми протягом даного періоду. Отже, вимога щодо мінімального фінансування може обмежити здатність суб'єкта господарювання зменшувати майбутні внески.
- 3 Крім того, обмеження оцінки активу за визначеною виплатою може спричинити те, що вимога щодо мінімального фінансування стає обтяжливою. Зазвичай вимога щодо сплати внесків до програми не впливатиме на оцінку активів або зобов'язань за визначеною виплатою, оскільки один раз сплачені внески стають активами програми і, отже, додаткові чисті зобов'язання дорівнюють нулю. Однак, вимога щодо мінімального фінансування може спричинити виникнення зобов'язання, якщо обов'язкові внески не будуть доступними для суб'єкта господарювання після їх сплати.
- 3А В листопаді 2009 р. Рада Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку змінила КТМФЗ 14 з метою усунення небажаного наслідку, що виникає в результаті тлумачення попередньої сплати майбутніх внесків за деяких обставин, коли існує вимога щодо мінімального фінансування.

Сфера застосування

- 4 Це Тлумачення застосовується до всіх визначених виплат після закінчення трудової діяльності та інших довгострокових визначених виплат працівникам.
- 5 У цьому Тлумаченні вимогами щодо мінімального фінансування є будь-які вимоги фінансувати програми виплат після закінчення трудової діяльності або інші довгострокові програми з визначеними виплатами.

Питання

- 6 В цьому Тлумаченні розглядаються такі проблемні питання:
 - (а) коли відшкодування або зменшення майбутніх внесків слід вважати доступними згідно з визначенням "верхньої межі" активу, наведеним у пункті 8 МСБО 19;
 - (б) як вимога щодо мінімального фінансування може впливати на доступність зменшень майбутніх внесків;

- (в) коли вимога щодо мінімального фінансування може спричинити виникнення зобов'язання.

Консенсус

Доступність відшкодування або зменшення майбутніх внесків

- 7 Суб'єкт господарювання визначає доступність відшкодування або зменшення майбутніх внесків згідно із строками та умовами програми, а також будь-якими законодавчо встановленими вимогами в юрисдикції програми.
- 8 Економічна вигода у формі відшкодування або зменшення майбутніх внесків є доступною, якщо суб'єкт господарювання може реалізувати її на певному етапі строку дії програми або коли погашені зобов'язання програми. Зокрема, така економічна вигода може бути доступною навіть якщо її не можна реалізувати безпосередньо на кінець звітного періоду.
- 9 Доступна економічна вигода не залежить від того, з яким наміром суб'єкт господарювання має використати надлишок. Суб'єкт господарювання визначає максимальну економічну вигоду, що є доступною внаслідок відшкодувань, зменшень майбутніх внесків чи їх поєднання. Суб'єкт господарювання не визнає економічні вигоди від поєднання відшкодувань та зменшень майбутніх внесків на основі припущень, які є взаємно виключними.
- 10 Згідно з МСБО 1 суб'єкт господарювання розкриває інформацію про основні джерела невизначеності попередньої оцінки на кінець звітного періоду, що має значний ризик спричинення суттєвого коригування балансової вартості чистого активу або зобов'язання, визнаного у звіті про фінансовий стан. Це може охоплювати розкриття інформації про будь-які обмеження поточної можливості реалізації надлишку або розкриття інформації про основу, що використовується для визначення суми доступної економічної вигоди.

Економічна вигода, доступна у формі відшкодування

Право на відшкодування

- 11 Відшкодування є доступним для суб'єкта господарювання, якщо даний суб'єкт господарювання має безумовне право на відшкодування:
- (а) протягом строку існування програми, не припускаючи, що зобов'язання програми мають бути погашені, щоб отримати відшкодування (наприклад, в деяких юрисдикціях суб'єкт господарювання може мати право на відшкодування протягом строку існування програми незалежно від того, погашені зобов'язання програми, чи ні); або
 - (б) припускаючи поступове погашення зобов'язань програми у часі, доки не припиниться участь у програмі усіх її учасників; або
 - (в) припускаючи повне погашення зобов'язань програми як разової події (наприклад, внаслідок ліквідації програми).

Безумовне право на відшкодування може існувати незалежно від рівня фінансування програми на кінець звітного періоду.

- 12 Якщо право суб'єкта господарювання на відшкодування надлишку залежить від виникнення або не виникнення однієї або кількох невизначених майбутніх подій, які є поза межами його контролю, такий суб'єкт господарювання не має безумовного права і не визнає актив.

Оцінка економічної вигоди

- 13 Суб'єкт господарювання оцінює економічну вигоду, доступну у формі відшкодування як суму надлишку на кінець звітного періоду (що є справедливою вартістю активів програми мінус теперішня вартість зобов'язання з визначеною виплатою), яку цей суб'єкт господарювання має право одержати у формі відшкодування, мінус будь-які відповідні витрати. Наприклад, якщо відшкодування підлягає оподаткуванню, окрім податку на прибуток, то суб'єкт господарювання оцінює суму відшкодування після оподаткування.
- 14 Оцінюючи суму відшкодування, доступну у випадку ліквідації програми (пункт 11в)), суб'єкт господарювання включає витрати до плану погашення зобов'язань за програмою та здійснення

відшкодування. Наприклад, суб'єкт господарювання вираховує плату за професійні послуги, якщо вони сплачуються програмою, а не суб'єктом господарювання, та витрати на будь-які страхові премії, які можуть бути потрібні для забезпечення зобов'язання щодо ліквідації програми.

- 15 Якщо сума відшкодування визначається як повна сума або частина надлишку, а не як фіксована сума, суб'єкт господарювання не робить коригування вартості грошей у часі, навіть якщо це відшкодування може бути реалізованим лише на майбутню дату.

Економічна вигода, доступна у формі зменшення внеску

- 16 Якщо немає мінімальної вимоги до фінансування для внесків, пов'язаних з майбутньою послугою, то економічна вигода, доступна у формі зменшення майбутніх внесків, – це вартість майбутньої послуги для суб'єкта господарювання за кожний період протягом коротшого з двох періодів: очікуваного строку існування програми або очікуваного строку існування суб'єкта господарювання. Собівартість майбутньої послуги для суб'єкта господарювання не включає сум, які будуть понесені працівниками.
- 17 Суб'єкт господарювання визначає собівартість майбутніх послуг, застосовуючи припущення, які узгоджуються з припущеннями, використаними для визначення зобов'язання за визначеною виплатою, та із ситуацією, яка існує на кінець звітного періоду, визначеного МСБО 19. Отже, суб'єкт господарювання не припускає жодних змін у вигодах, які слід надати за програмою в майбутньому, допоки до програми не буде внесено змін, і припускає стабільну чисельність робочої сили в майбутньому, якщо даний суб'єкт господарювання не зменшує кількість працівників, охоплених програмою. В останньому випадку припущення щодо майбутньої робочої сили включає це зменшення.

Вплив вимоги щодо мінімального фінансування на економічну вигоду, доступну у формі зменшення майбутніх внесків

- 18 Суб'єкт господарювання аналізує будь-які вимоги щодо мінімального фінансування на певну дату внесків, потрібних для покриття (а) будь-якого існуючого дефіциту раніше наданих послуг на основі мінімального фінансування та (б) майбутніх послуг.
- 19 Внески на покриття будь-якого існуючого дефіциту на основі мінімального фінансування вже отриманих послуг не впливають на майбутні внески для майбутніх послуг. Вони можуть призвести до виникнення зобов'язання згідно з пунктами 23–26.
- 20 Якщо існує вимога щодо мінімального фінансування внесків, пов'язаних з майбутніми послугами, то економічна вигода, доступна у формі зменшення майбутніх внесків, – це сума:
- (а) будь-якої величини, що зменшує майбутні внески на основі вимоги щодо мінімального фінансування, пов'язані з майбутніми послугами, оскільки суб'єкт господарювання здійснив попередню оплату (тобто сплатив суму до того, як це вимагалось); та
 - (б) попередньо оціненої собівартості майбутніх послуг у кожному періоді згідно з пунктами 16 і 17 мінус попередньо оцінені внески на основі вимоги щодо мінімального фінансування, що вимагалися б у таких періодах, якби не було попередньої сплати, описаної в пункті а).
- 21 Суб'єкт господарювання оцінює майбутні внески на основі вимоги щодо мінімального фінансування, потрібні стосовно майбутніх послуг, беручи до уваги вплив будь-якого існуючого надлишку, визначеного на основі мінімального фінансування, але за винятком попередньої сплати, описаної в пункті 20(а). Суб'єкт господарювання використовує припущення, що узгоджуються з основою мінімального фінансування, та для будь-яких чинників, не визначених цією основою, припущення, які узгоджуються із припущеннями, що використовувались для визначення зобов'язання за визначеною виплатою, та із ситуацією, яка існує на кінець звітного періоду, як визначено МСБО 19. Попередня оцінка враховує будь-які зміни, очікувані в результаті сплати суб'єктом господарювання мінімальних внесків, коли вони підлягають сплаті. Однак така попередня оцінка не враховує впливу очікуваних змін строків та умов основи мінімального фінансування, які на кінець звітного періоду не набрали чинності в основному або не були узгоджені на договірній основі.
- 22 Якщо при визначенні суб'єктом господарювання суми, описаної в пункті 20(б), майбутні внески на основі вимоги мінімального фінансування, потрібні стосовно майбутніх послуг, перевищують собівартість майбутніх послуг за МСБО 19 у будь-якому даному періоді, таке перевищення зменшує суму економічної вигоди, доступної у формі зменшення майбутніх внесків. Однак сума, описана в пункті 20(б), ніколи не може бути меншою нуля.

Коли вимога щодо мінімального фінансування може призвести до виникнення зобов'язання

- 23 Якщо суб'єкт господарювання має зобов'язання за вимогою щодо мінімального фінансування, сплачувати внески для покриття існуючого дефіциту на основі мінімального фінансування стосовно вже одержаних послуг, суб'єкт господарювання визначає, чи будуть внески, які мають бути сплачені, доступні у формі відшкодування або зменшення майбутніх внесків після їх сплати до програми.
- 24 Якщо внески, які мають бути сплачені, не будуть доступні після їх сплати до програми, то суб'єкт господарювання визнає зобов'язання, коли це зобов'язання виникає. Зобов'язання зменшує чистий актив за визначеною виплатою або збільшує чисте зобов'язання за визначеною виплатою, отже, коли внески сплачені, не очікується жодних прибутків або збитків внаслідок застосування пункту 64 МСБО 19.
- 25-26 [Вилучено]

Дата набрання чинності

- 27 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до річних періодів, що починаються 1 січня 2008 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється.
- 27А МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) змінив термінологію, що використовується в усіх МСФЗ, а також змінив пункт 26. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) до більш раннього періоду, то ці зміни застосовуються до цього більш раннього періоду.
- 27Б Документ *“Попередні оплати мінімальної вимоги до фінансування”* додав пункт 3А та змінив пункти 16–18 і 20–22. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2011 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш ранніх періодів, то він розкриває цей факт.
- 27В МСБО 19 (змінений у 2011 р.) змінив пункти 1, 6, 17 і 24 та вилучив пункти 25 і 26. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСБО 19 (змінений у 2011 р.)

Перехідні положення

- 28 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення з початку першого періоду, поданого у першій фінансовій звітності, до якої це Тлумачення застосовується. Суб'єкт господарювання визнає будь-які початкові коригування, що виникають внаслідок застосування цього Тлумачення, у нерозподіленому прибутку на початку цього періоду.
- 29 Суб'єкт господарювання застосовує зміни, вказані в пунктах 3А, 16–18 та 20–22, з початку найбільш раннього порівняльного періоду, поданого у першій фінансовій звітності, у якій суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення. Якщо суб'єкт господарювання застосовував це Тлумачення раніше, до застосування вказаних змін, то він повинен визнати коригування внаслідок застосування змін у нерозподіленому прибутку на початок найбільш раннього поданого порівняльного періоду.

Тлумачення КТМФЗ 16

Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю

Посилання

- МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”;
- МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”;
- МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів”.

Загальна інформація

- 1 Багато суб’єктів господарювання, що звітують, мають інвестиції в закордонні господарські одиниці (згідно з визначенням у пункті 8 МСБО 21). Ці закордонні господарські одиниці можуть бути дочірніми, асоційованими, спільними підприємствами чи філіями суб’єкта господарювання. МСБО 21 вимагає від суб’єкта господарювання визначати функціональну валюту кожної з його закордонних господарських одиниць як валюту основного економічного середовища, в якому певна господарська одиниця здійснює свою діяльність. При перерахуванні результатів діяльності та фінансового стану закордонної господарської одиниці у валюту подання суб’єкт господарювання повинен визнавати курсові різниці в іншому сукупному доході до вибуття закордонної господарської одиниці.
- 2 Облік хеджування валютного ризику, що виникає внаслідок чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю, слід застосовувати тільки в разі включення до фінансової звітності¹ чистих активів цієї закордонної господарської одиниці. Об’єкт, який хеджується від валютного ризику, що виникає внаслідок чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю, може бути сумою чистих активів, яка дорівнює балансовій вартості чистих активів закордонної господарської одиниці або ж є меншою від неї.
- 3 МСФЗ 9 вимагає призначення правомірного об’єкта хеджування та правомірних інструментів хеджування у відносинах обліку хеджування. За наявності призначених відносин хеджування, коли йдеться про хеджування чистих інвестицій, прибуток або збиток від інструмента хеджування, визначеного як ефективне хеджування чистої інвестиції, визнається в іншому сукупному доході і включається до курсових різниць, що виникають внаслідок перерахування результатів діяльності та фінансового стану закордонної господарської одиниці.
- 4 Суб’єкт господарювання, який має багато закордонних господарських одиниць, може наражатися на кілька валютних ризиків. Це Тлумачення надає керівництво із ідентифікації валютних ризиків, які кваліфікуються як хеджований ризик при хеджуванні чистої інвестиції у закордонну господарську одиницю.
- 5 МСФЗ 9 дозволяє суб’єктові господарювання призначити або похідний інструмент, або непохідний фінансовий інструмент (або ж їх поєднання) як інструменти хеджування для валютного ризику. Це Тлумачення надає керівництво щодо того, де саме (в межах групи) можна утримувати інструменти хеджування, які є хеджуванням чистих інвестицій у закордонну господарську одиницю, для їх кваліфікації з метою обліку хеджування.
- 6 МСБО 21 та МСФЗ 9 вимагають визнавати кумулятивні суми в іншому сукупному доході, пов’язаному як з курсовими різницями, що виникають при перерахуванні результатів діяльності та фінансового стану закордонної господарської одиниці, так і з прибутком чи збитком від інструмента хеджування, визначеним як ефективне хеджування чистої інвестиції, яка підлягає перекласифікації із власного капіталу у прибуток чи збиток як коригування перекласифікації при вибутті закордонної господарської одиниці. Це Тлумачення надає керівництво щодо того, як суб’єктові господарювання слід визначати суми, що підлягають перекласифікації з власного капіталу у прибуток чи збиток як для інструмента хеджування, так і для об’єкта хеджування.

¹ Це стосується консолідованої фінансової звітності, фінансової звітності, у якій інвестиції, такі як інвестиції в асоційовані або спільні підприємства, обліковуються за методом участі у капіталі, та фінансової звітності, яка охоплює філію або спільну діяльність, як визначено в МСФЗ 11 “Спільна діяльність”.

Сфера застосування

- 7 Це Тлумачення застосовується до суб'єкта господарювання, який хеджує валютний ризик, що виникає внаслідок його чистих інвестицій у закордонні господарські одиниці, і бажає кваліфікувати облік хеджування відповідно до МСФЗ 9. Для зручності це Тлумачення посилається на такого суб'єкта господарювання як материнське підприємство та на фінансову звітність, у якій чисті активи закордонних господарських одиниць включені як консолідована фінансова звітність. Усі посилання на материнське підприємство стосуються однаковою мірою суб'єкта господарювання, який має чисту інвестицію в закордонну господарську одиницю, що є спільним, асоційованим підприємством або філією.
- 8 Це Тлумачення стосується лише хеджування чистих інвестицій в закордонні господарські одиниці; його не слід застосовувати по аналогії до інших типів обліку хеджування.

Питання

- 9 Інвестиції в закордонну господарську одиницю можуть утримуватися безпосередньо материнським підприємством або опосередковано через одне або декілька його дочірніх підприємств. Це Тлумачення розглядає наступні питання:
- а) *характер хеджованого ризику та сума об'єкта хеджування, для яких можна призначити відносини хеджування:*
- (i) чи може материнське підприємство призначити як хеджований ризик лише курсові різниці, що виникають з різниці між функціональними валютами материнського підприємства та його закордонною господарською одиницею, або чи може воно також призначити як хеджований ризик курсові різниці, що виникають внаслідок різниці між валютою подання консолідованої фінансової звітності материнського підприємства та функціональною валютою закордонної господарської одиниці;
 - (ii) якщо материнське підприємство утримує закордонну господарську одиницю опосередковано, чи може хеджований ризик включати тільки ті курсові різниці, що виникають внаслідок різниці між функціональними валютами закордонної господарської одиниці та її безпосереднього материнського підприємства, або ж хеджований ризик може також включати і будь-які курсові різниці між функціональною валютою закордонної господарської одиниці і будь-якого проміжного або кінцевого материнського підприємства (тобто, якщо чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю утримуються через проміжне материнське підприємство, то чи впливає цей факт на економічний ризик кінцевого материнського підприємства).
- б) *де саме в групі може утримуватись інструмент хеджування:*
- (i) чи можна створити кваліфіковані відносини обліку хеджування лише у випадку, коли суб'єкт господарювання, який хеджує свої чисті інвестиції, є стороною інструмента хеджування, або чи може будь-який суб'єкт господарювання в групі, незалежно від своєї функціональної валюти, утримувати інструмент хеджування;
 - (ii) чи впливає характер інструмента хеджування (похідний або непохідний) чи метод консолідації на оцінку ефективності хеджування.
- в) *які суми підлягають перекласифікації з власного капіталу у прибуток або збиток як коригування з перекласифікації при вибутті закордонної господарської одиниці:*
- (i) при вибутті хеджованої закордонної господарської одиниці, які суми з резерву материнського підприємства на перерахування іноземної валюти, що мають відношення до інструмента хеджування та до даної закордонної господарської одиниці, слід перекласифікувати з власного капіталу у прибуток чи збиток у консолідованій фінансовій звітності материнського підприємства;
 - (ii) чи впливає метод консолідації на визначення сум, що підлягають перекласифікації з власного капіталу у прибуток чи збиток.

Консенсус

Характер хеджованого ризику та сума об'єкта хеджування, для яких можна призначати відносини хеджування

- 10 Облік хеджування можна застосовувати лише до курсових різниць, що виникають між функціональною валютою закордонної господарської одиниці та функціональною валютою материнського підприємства.
- 11 При хеджуванні валютних ризиків, що виникають внаслідок чистої інвестиції у закордонну господарську одиницю, об'єкт хеджування може бути сумою чистих активів, що дорівнюють балансовій вартості чистих активів закордонної господарської одиниці в консолідованій фінансовій звітності материнського підприємства або є меншою від неї. Балансова вартість чистих активів закордонної господарської одиниці, яка в консолідованій фінансовій звітності материнського підприємства може бути призначена як об'єкт хеджування, залежить від того, чи застосовувало будь-яке материнське підприємство нижчого рівня цієї закордонної господарської одиниці облік хеджування до усіх або частини цих чистих активів даної закордонної господарської одиниці і чи відображався цей облік у консолідованій фінансовій звітності її материнського підприємства.
- 12 Хеджований ризик можна призначати як вразливість до валютного ризику, що виникає між функціональною валютою закордонної господарської одиниці і функціональною валютою будь-якого материнського підприємства (безпосереднього, проміжного чи кінцевого материнського підприємства) цієї закордонної господарської одиниці. Факт утримання чистої інвестиції проміжним материнським підприємством не впливає на характер економічного ризику, що виникає в результаті вразливості до валютного ризику кінцевого материнського підприємства.
- 13 Вразливість до валютного ризику, що виникає внаслідок чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю, можна кваліфікувати для обліку хеджування у консолідованій фінансовій звітності тільки один раз. Отже, якщо ті самі чисті активи закордонної господарської одиниці хеджуються більш як одним материнським підприємством в межах групи (наприклад, безпосереднім та опосередкованим материнським підприємством) від такого самого ризику, для обліку хеджування в консолідованій фінансовій звітності кінцевого материнського підприємства кваліфікуватимуться лише одні відносини хеджування. Відносини хеджування, призначені одним материнським підприємством у своїй консолідованій фінансовій звітності не потрібно додатково відображати в обліку іншого материнського підприємства вищого рівня. Однак, якщо материнське підприємство вищого рівня не веде такий облік, облік хеджування, який застосовується материнським підприємством нижчого рівня, слід сторнувати перед визнанням обліку хеджування материнського підприємства вищого рівня.

Де можна утримувати інструмент хеджування

- 14 Похідний або непохідний інструмент (чи їх поєднання) можна призначати інструментом хеджування при хеджуванні чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю. Інструмент (інструменти) хеджування може бути утримуваний будь-яким суб'єктом (суб'єктами) господарювання в межах групи, доки задовольняються вимоги пункту 6.4.1 МСФЗ 9 щодо призначення, документування та ефективності хеджування чистої інвестиції. Зокрема, стратегія хеджування групи має бути ретельно документована внаслідок можливості різних призначень на різних рівнях групи.
- 15 З метою оцінки ефективності зміна вартості інструмента хеджування, що має відношення до валютного ризику, обчислюється шляхом посилання на функціональну валюту материнського підприємства відносно якої оцінюється хеджований ризик згідно із документацією щодо обліку хеджування. Залежно від того, де утримується інструмент хеджування, при відсутності обліку хеджування загальну зміну вартості можна визнавати в прибутку чи збитку, в іншому сукупному доході або в обох цих статтях. Однак на оцінку ефективності не впливає, чи визнається зміна вартості інструмента хеджування в прибутку чи збитку або в іншому сукупному доході. У рамках застосування обліку хеджування загальна ефективна частка зміни включається до іншого сукупного доходу. На оцінку ефективності не впливає, чи є інструмент хеджування похідним чи непохідним інструментом або методом консолідації.

Вибуття хеджованої закордонної господарської одиниці

- 16 При вибутті закордонної господарської одиниці, яка хеджувалася, сума, перекласифікована як коригування перекласифікації у прибуток або збиток з резерву на перерахування іноземної валюти у консолідованій фінансовій звітності материнського підприємства, що має відношення до інструмента хеджування, є сумою, що пункт 6.5.14 МСФЗ 9 вимагає ідентифікувати. Ця сума є кумулятивним прибутком або збитком від інструмента хеджування, який визначено як ефективне хеджування.
- 17 Сума, перекласифікована в прибуток чи збиток з резерву на перерахування іноземної валюти в консолідованій фінансовій звітності материнського підприємства, яка відноситься до чистої інвестиції в цю закордонну господарську одиницю згідно з пунктом 48 МСБО 21, є сумою, включеною до резерву на перерахування іноземної валюти цього материнського підприємства, яка відноситься до цієї закордонної господарської одиниці. В консолідованій фінансовій звітності кінцевого материнського підприємства на сукупну чисту суму, визнану в резерві на перерахування іноземної валюти, яка відноситься до усіх закордонних господарських одиниць, метод консолідації не впливає. Однак метод консолідації, який застосовує кінцеве материнське підприємство (метод прямої або поетапної консолідації²), може вплинути на суму, включену до його резерву на перерахування іноземної валюти, яка відноситься до окремої закордонної господарської одиниці. Застосування поетапного методу консолідації може привести до перекласифікації в прибуток або збиток суми, іншої, ніж та, що використовувалась для визначення ефективності хеджування. Цю різницю можна усунути шляхом визначення суми, пов'язаної з цією закордонною господарською одиницею, яка б виникла при використанні прямого методу консолідації. МСБО 21 не вимагає робити це коригування. Однак його послідовне дотримання щодо усіх чистих інвестицій є вимогою облікової політики.

Дата набрання чинності

- 18 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до річних періодів, що починаються 1 жовтня 2008 р. або пізніше. Суб'єкт господарювання застосовує зміну до пункту 14, внесено документом "Удосконалення МСФЗ", випущеним у квітні 2009 р., до річних періодів, що починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Більш раннє застосування обох змін дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до періоду, що починається до 1 жовтня 2008 р., або зміну до пункту 14 до 1 липня 2009 р., то він розкриває цей факт.
- 18А [Вилучено]
- 18Б МСФЗ 9, випущений у липні 2014 р., змінив пункти 3, 5-7, 14, 16, К31 та К38 та вилучив пункт 18А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни при застосуванні МСФЗ 9.

Перехідні положення

- 19 МСБО 8 визначає, як суб'єкт господарювання застосовує зміну в обліковій політиці, що впливає із первісного застосування Тлумачення. Від суб'єкта господарювання не вимагається, щоб він відповідав усім цим вимогам, коли він вперше застосовує це Тлумачення. Якщо суб'єкт господарювання призначив інструмент хеджування як хеджування чистої інвестиції, але це хеджування не відповідає умовам обліку хеджування у цьому Тлумаченні, то суб'єкт господарювання застосовує МСБО 39 для припинення обліку такого хеджування перспективно.

² Метод прямої консолідації – це метод, за яким фінансові звіти закордонної господарської одиниці перераховуються безпосередньо у функціональну валюту кінцевого материнського підприємства. Поетапний метод – це метод консолідації, за яким спочатку здійснюється перерахування фінансових звітів закордонної господарської одиниці у функціональну валюту будь-якого проміжного материнського підприємства (підприємств) з подальшим перерахуванням у функціональну валюту кінцевого материнського підприємства (або у валюту подання, якщо вона є іншою).

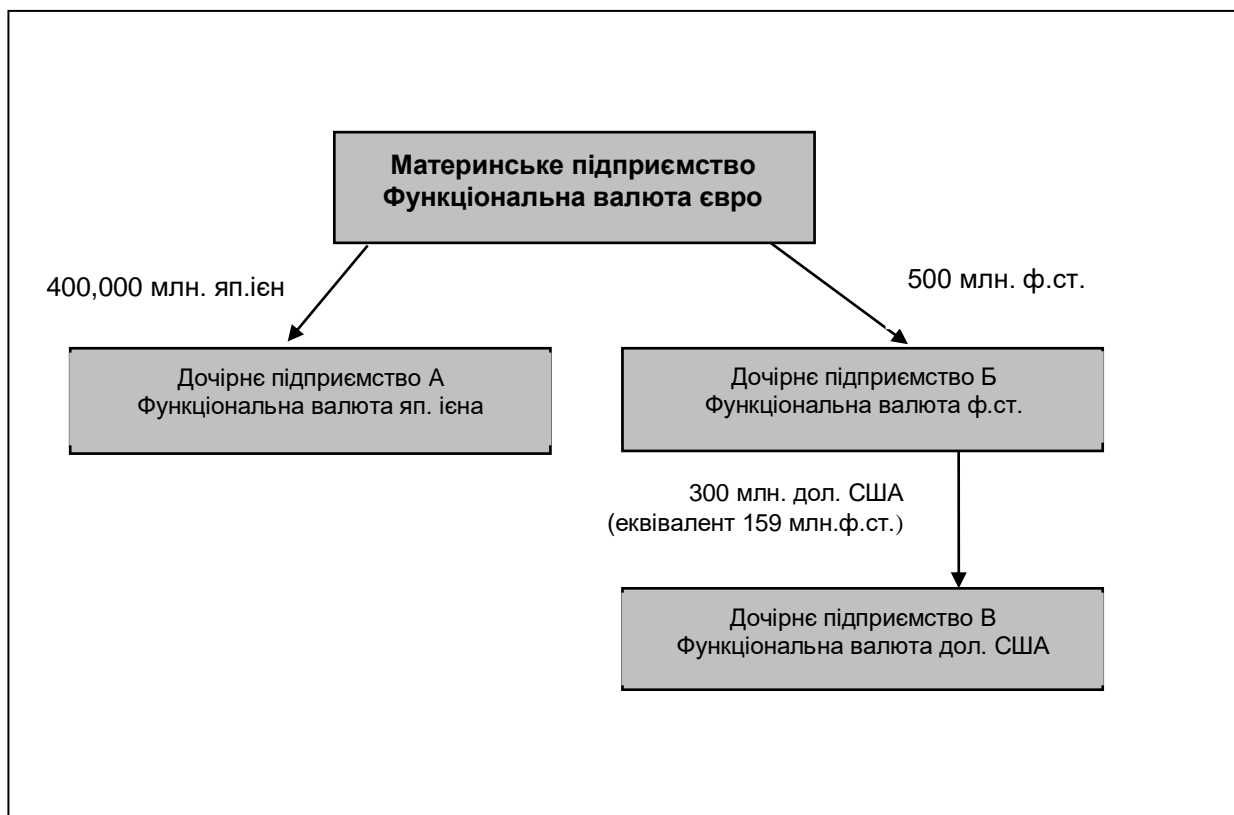
Додаток Керівництво із застосування

Цей Додаток є невід'ємною частиною цього Тлумачення.

К31 Цей додаток ілюструє застосування Тлумачення, використовуючи корпоративну структуру, наведену далі. В усіх випадках ефективність наведених відносин хеджування перевірятиметься згідно з МСФЗ 9, хоча ця перевірка не розглядається в цьому додатку. Материнське підприємство, яке є кінцевим материнським підприємством, подає свою консолідовану фінансову звітність у своїй функціональній валюті євро (євро). Кожне дочірнє підприємство знаходиться у його повній власності. Чисті інвестиції Материнського підприємства сумою 500 млн. ф.ст. в Дочірнє підприємство Б (функціональна валюта – фунти стерлінгів (ф.ст. Великобританії) включають еквівалент 159 млн. ф.ст. чистих інвестицій Дочірнього підприємства Б сумою 300 млн. дол. США в Дочірнє підприємство В (функціональна валюта – дол. США). Інакше кажучи, чисті активи Дочірнього підприємства Б, за винятком його інвестицій в Дочірнє підприємство В, складають 341 млн. ф.ст.

Характер хеджованого ризику, для якого можна призначити відносини хеджування (пункти 10–13)

К32 Материнське підприємство може хеджувати свої чисті інвестиції в кожному із Дочірніх підприємств А, Б та В від валютного ризику між своїми відповідними функціональними валютами (японською ієною (яп. ієна), фунтами стерлінгів і доларами США) та євро. Крім того, Материнське підприємство може хеджувати валютний ризик дол. США/ ф.ст. Великобританії між функціональними валютами Дочірнього підприємства Б та Дочірнього підприємства В. У своїй консолідованій фінансовій звітності Дочірнє підприємство Б може хеджувати свої чисті інвестиції в Дочірнє підприємство В від валютного ризику між своїми функціональними валютами в доларах США і фунтах стерлінгах. В наведених далі прикладах призначений ризик є валютним ризиком “спот”, оскільки інструменти хеджування не є похідними інструментами. Якби інструментами хеджування слугували форвардні контракти, Материнське підприємство могло б призначити форвардний валютний ризик.



Сума об'єкта хеджування, для якої можна призначати відносини хеджування (пункти 10–13)

- K33 Материнське підприємство бажає хеджувати валютний ризик внаслідок своїх чистих інвестицій в Дочірнє підприємство В. Припустимо, що Дочірнє підприємство А має зовнішнє запозичення 300 млн. дол. США. Чисті активи Дочірнього підприємства А на початок звітної періоду становлять 400,000 млн. яп. ієн, включаючи надходження від зовнішнього запозичення 300 млн. дол. США.
- K34 Об'єкт хеджування може бути сумою чистих активів, що дорівнює балансовій вартості чистих інвестицій Материнського підприємства в Дочірнє підприємство В (300 млн. дол. США) у своїй консолідованій фінансовій звітності або є меншою від неї. У своїй консолідованій фінансовій звітності Материнське підприємство може призначати зовнішнє запозичення 300 млн. дол. США в Дочірньому підприємстві А як хеджування валютного ризику “spot” євро/дол. США, пов'язаного зі своїми чистими інвестиціями в чисті активи 300 млн. дол. Дочірнього підприємства В. В цьому випадку курсова різниця євро/ дол. США за зовнішнім запозиченням 300 млн. дол. США в Дочірньому підприємстві А та курсова різниця євро/ дол. США за чистими інвестиціями 300 млн. дол. США в Дочірнє підприємство В включаються у консолідованій фінансовій звітності Материнського підприємства в резерв на перерахування іноземної валюти після застосування обліку хеджування.
- K35 За відсутності обліку хеджування сукупна курсова різниця дол. США/ євро. за зовнішнім запозиченням 300 млн. дол. США в Дочірньому підприємстві А визнаватиметься в консолідованій фінансовій звітності Материнського підприємства таким чином:
- зміна валютного курсу “spot” дол. США/ яп. ієни, перерахована в євро, в прибутку чи збитку, або
 - зміна валютного курсу “spot” яп. ієни/ євро в іншому сукупному доході.

Замість призначення в пункті K34, Материнське підприємство в своїй консолідованій фінансовій звітності може призначати зовнішнє запозичення 300 млн. дол. США в Дочірньому підприємстві А як хеджування валютного ризику “spot” ф.ст. Великобританії/ дол. США між Дочірнім підприємством В та Дочірнім підприємством Б. В цьому випадку загальна курсова різниця дол. США/ євро за зовнішнім запозиченням 300 млн. дол. США в Дочірньому підприємстві А натомість визнаватиметься в консолідованій фінансовій звітності Материнського підприємства таким чином:

- зміна валютного курсу “spot” ф.ст. Великобританії/ дол. США в резерві на перерахування іноземної валюти Дочірнього підприємства В,
 - зміна валютного курсу “spot” ф.ст. Великобританії/ яп. ієни, перерахована в євро, в прибутку чи збитку, та
 - зміна валютного курсу “spot” яп. ієни/ євро в іншому сукупному доході.
- K36 Материнське підприємство не може призначати зовнішнє запозичення 300 млн. дол. США в Дочірньому підприємстві А як хеджування валютного ризику “spot” євро/ дол. США та валютного ризику “spot” ф.ст. Великобританії/ дол. США у своїй консолідованій фінансовій звітності. Єдиний інструмент хеджування може хеджувати такий самий призначений ризик лише один раз. Дочірнє підприємство Б не може застосовувати облік хеджування у своїй консолідованій фінансовій звітності, оскільки інструмент хеджування утримується поза групою, що охоплює Дочірнє підприємство Б та Дочірнє підприємство В.

Де саме в групі можна утримувати інструмент хеджування (пункти 14 і 15)?

- K37 Як зазначено у пункті K35, загальна зміна вартості, яка відноситься до валютного ризику зовнішнього запозичення 300 млн. дол. США в Дочірньому підприємстві А відобразатиметься в прибутку та збитку (ризик “spot” дол. США/ яп. ієни) та в іншому сукупному доході (ризик “spot” євро/ яп. ієни) у консолідованій фінансовій звітності Материнського підприємства за відсутності обліку хеджування. Обидві суми включаються з метою оцінки ефективності хеджування, призначеного у пункті K34, оскільки зміна вартості як інструмента хеджування, так і об'єкта хеджування обчислюється шляхом посилання на функціональну валюту євро Материнського підприємства та функціональну валюту дол. США Дочірнього підприємства В згідно з документацією щодо хеджування. Метод консолідації (тобто прямий або поетапний метод) не впливає на оцінку ефективності хеджування.

Суми, перекласифіковані в прибутки або збитки при вибутті закордонної господарської одиниці (пункти 16 і 17)

К38 При вибутті дочірнього підприємства В суми, перекласифіковані в прибутки або збитки у консолідованій фінансовій звітності Материнського підприємства з його резерву на перерахування іноземної валюти (РПВ), будуть такими:

- а) стосовно зовнішнього запозичення у 300 млн. дол. США Дочірнього підприємства А, сума, що її вимагає ідентифікувати МСФЗ 9, тобто загальна зміна вартості, яка відноситься до валютного ризику, визнаного в іншому сукупному доході як ефективна частка хеджування; та
- б) стосовно чистих інвестицій 300 млн. дол. США в Дочірнє підприємство В, сума, визначена за методом консолідації суб'єкта господарювання. Якщо Материнське підприємство використовує прямий метод, його РПВ, що відноситься до Дочірнього підприємства В, визначатиметься безпосередньо шляхом валютного курсу євро/ дол. США. Якщо Материнське підприємство використовує поетапний метод, його РПВ, що відноситься до Дочірнього підприємства В, визначатиметься шляхом РПВ, визнаного Дочірнім підприємством Б, із відображенням валютного курсу ф.ст. Великобританії/ дол. США, перерахованого у функціональну валюту Материнського підприємства за валютним курсом євро/ ф.ст. Великобританії. Використання Материнським підприємством поетапного методу консолідації в попередніх періодах не вимагає від нього (не заважає йому) визначати суму РПВ, що підлягає перекласифікації при вибутті Дочірнього підприємства В, яка має бути сумою, яку б воно визнавало, якщо б завжди використовувало прямий метод, залежно від своєї облікової політики.

Хеджування більш ніж однієї закордонної господарської одиниці (пункти 11, 13 і 15)

К39 Наступні приклади ілюструють, що в консолідованій фінансовій звітності Материнського підприємства ризик, який може бути хеджований, завжди є ризиком між його функціональною валютою (євро) та функціональними валютами Дочірніх підприємств Б і В. Незалежно від того, як призначається хеджування, максимальні суми, які можуть бути ефективним хеджуванням, які слід включати до резерву на перерахування іноземної валюти в консолідованій фінансовій звітності Материнського підприємства при хеджуванні обох закордонних господарських одиниць, складають 300 млн. дол. США для ризику євро/ дол. США і 341 млн. ф.ст. для ризику євро/ ф.ст. Великобританії. Інші зміни вартості внаслідок змін валютних курсів включаються в консолідовані прибутки або збитки Материнського підприємства. Звичайно, Материнське підприємство могло би призначити 300 млн. дол. США лише для змін валютного курсу “спот” дол. США/ ф.ст. Великобританії або 500 млн. ф.ст. лише для змін валютного курсу “спот” ф.ст. Великобританії/ євро.

Материнське підприємство утримує інструменти хеджування як в доларах США, так і в євро

К310 Материнське підприємство може хеджувати валютний ризик, який відноситься до його чистих інвестицій в Дочірнє підприємство Б та в Дочірнє підприємство В. Припустимо, що Материнське підприємство утримує прийнятні інструменти хеджування, виражені в доларах США і фунтах стерлінгів, які воно може призначити як хеджування своїх чистих інвестицій в Дочірнє підприємство Б і Дочірнє підприємство В. Призначення, які може робити Материнське підприємство в своїй консолідованій фінансовій звітності, охоплюють, зокрема, таке:

- а) інструмент хеджування 300 млн. дол. США, призначений як хеджування 300 млн. дол. США чистих інвестицій в Дочірнє підприємство В з ризиком, що є валютним ризиком “спот” (євро/ дол. США) між Материнським підприємством та Дочірнім підприємством В та інструмент хеджування сумою до 341 млн. ф.ст., призначений як хеджування 341 млн. ф.ст. чистих інвестицій в Дочірнє підприємство Б з ризиком, що є валютним ризиком “спот” (євро/ ф.ст. Великобританії) між Материнським підприємством та Дочірнім підприємством Б.
- б) інструмент хеджування 300 млн. дол. США, призначений як хеджування 300 млн. дол. США чистих інвестицій в Дочірнє підприємство В з ризиком, що є валютним ризиком “спот” (ф.ст. Великобританії/ дол. США) між Дочірнім підприємством Б та Дочірнім підприємством В та інструмент хеджування сумою до 500 млн. ф.ст., призначений як хеджування 500 млн. ф.ст.

чистих інвестицій в Дочірнє підприємство Б з ризиком, що є валютним ризиком “спот” (євро/ ф.ст. Великобританії) між Материнським підприємством та Дочірнім підприємством Б.

- K311 Ризик євро/ дол. США внаслідок чистих інвестицій Материнського підприємства в Дочірнє підприємство В є ризиком, відмінним від ризику євро/ ф.ст. Великобританії внаслідок чистих інвестицій Материнського підприємства в Дочірнє підприємство Б. Однак, у випадку, описаному в пункті K310(a), Материнське підприємство, шляхом свого призначення інструмента хеджування в доларах США, який воно утримує, має вже повністю хеджований ризик євро/ дол. США внаслідок своїх чистих інвестицій в Дочірнє підприємство В. Якщо Материнське підприємство також призначило інструмент у ф.ст. Великобританії, який воно утримує як хеджування своїх 500 млн. ф. ст чистих інвестицій в Дочірнє підприємство Б, сума 159 млн. ф.ст. цих чистих інвестицій, яка становить еквівалент суми в доларах США його чистих інвестицій в Дочірнє підприємство В, хеджуватиметься двічі від ризику ф.ст. Великобританії/ євро в консолідованій фінансовій звітності Материнського підприємства.
- K312 У випадку, описаному в пункті K310(b), якщо Материнське підприємство призначає хеджований ризик як валютний ризик “спот” (ф.ст. Великобританії/ дол. США) між Дочірнім підприємством Б та Дочірнім підприємством В, в резерв на перерахування іноземної валюти Материнського підприємства, пов'язаний з Дочірнім підприємством В, включається лише частина у ф.ст. Великобританії/ дол. США зміни вартості його інструмента хеджування сумою 300 млн. дол. США. Решта зміни (еквівалент зміни у ф.ст. Великобританії/ євро суми 159 млн. дол. США) включається в консолідовані прибутки або збитки Материнського підприємства, як зазначено в пункті K35. Оскільки призначення ризику дол. США/ ф.ст. Великобританії між Дочірніми підприємствами Б і В не включає ризик ф.ст. Великобританії/ євро, Материнське підприємство також може призначити до 500 млн. ф.ст. своїх чистих інвестицій в Дочірнє підприємство Б з ризиком, що є валютним ризиком “спот” (ф.ст. Великобританії/ євро) між Материнським підприємством та Дочірнім підприємством Б.

Дочірнє підприємство Б утримує інструмент хеджування в доларах США

- K313 Припустимо, що Дочірнє підприємство Б утримує 300 млн. дол. США зовнішнього боргу, надходження якого перераховані Материнському підприємству шляхом міжфірмового кредиту, вираженого у фунтах стерлінгів. Оскільки його активи та зобов'язання зросли на 159 млн. ф.ст., чисті активи Дочірнього підприємства Б є незмінними. Дочірнє підприємство Б може призначити зовнішній борг як хеджування ризику ф.ст. Великобританії/ дол. США своїх чистих інвестицій в Дочірнє підприємство В у своїй консолідованій фінансовій звітності. Материнське підприємство може відображати у своїй звітності призначення Дочірнім підприємством Б цього інструмента хеджування як хеджування своїх 300 млн. дол. США чистих інвестицій в Дочірнє підприємство В від ризику ф.ст. Великобританії/ дол. США (див. пункт 13), і Материнське підприємство може призначити інструмент хеджування у ф.ст. Великобританії, який воно утримує як хеджування усіх своїх 500 млн. ф. ст чистих інвестицій в Дочірнє підприємство Б. Перше хеджування, призначене Дочірнім підприємством Б, оцінюватиметься шляхом посилання на функціональну валюту (фунти стерлінгів) Дочірнього підприємства Б, а друге хеджування, призначене Материнським підприємством, оцінюватиметься шляхом посилання на функціональну валюту (євро) Материнського підприємства. В цьому випадку у консолідованій фінансовій звітності Материнського підприємства за допомогою інструмента хеджування в дол. США був хеджований внаслідок чистих інвестицій Материнського підприємства у Дочірнє підприємство В лише ризик ф.ст. Великобританії/ дол. США, а не увесь ризик євро/ дол. США. Отже, увесь ризик євро/ ф.ст. Великобританії внаслідок 500 млн. ф.ст. чистих інвестицій Материнського підприємства в Дочірнє підприємство Б може бути хеджований у консолідованій фінансовій звітності Материнського підприємства.
- K314 Однак слід також розглянути облік позики Материнського підприємства сумою 159 млн. ф.ст. до сплати Дочірньому підприємству Б. Якщо позика до сплати Материнського підприємства не вважається частиною його чистих інвестицій в Дочірнє підприємство Б, оскільки воно не задовольняє умови пункту 15 МСБО 21, курсова різниця ф.ст./ євро, що виникає при її перерахуванні, включатиметься до консолідованих прибутків чи збитків Материнського підприємства. Якщо позика сумою 159 млн. ф.ст. до сплати Дочірньому підприємству Б вважається частиною чистих інвестицій Материнського підприємства, ці чисті інвестиції складатимуть лише 341 млн. ф.ст., і сума, яку Материнське підприємство може призначити як об'єкт хеджування від ризику ф.ст. Великобританії/ євро, буде зменшена з 500 млн. ф.ст. до 341 млн. ф.ст. відповідно.
- K315 Якщо Материнське підприємство сторнувало відносини хеджування, призначені Дочірнім підприємством Б, Материнське підприємство може призначити 300 млн. дол. США зовнішнього запозичення, утримуваного Дочірнім підприємством Б, як хеджування своїх 300 млн. дол. США

чистих інвестицій в Дочірнє підприємство В від ризику євро/ дол. США та призначити інструмент хеджування у ф.ст. Великобританії, який воно само утримує як хеджування сумою лише до 341 млн. ф.ст. чистих інвестицій в Дочірнє підприємство Б. В цьому випадку ефективність обох хеджувань обчислюватиметься шляхом посилання на функціональну валюту (євро) Материнського підприємства. В результаті, зміна вартості в дол. США/ ф.ст. Великобританії зовнішнього запозичення, утримуваного Дочірнім підприємством Б, та зміна вартості у ф.ст. Великобританії/ євро позики Материнського підприємства до сплати Дочірньому підприємству Б (еквівалент дол. США/ євро загальної суми) включатиметься в резерв на перерахування іноземної валюти у консолідованій фінансовій звітності Материнського підприємства. Оскільки Материнське підприємство має вже повністю хеджований ризик євро/ дол. США внаслідок своїх чистих інвестицій в Дочірнє підприємство В, воно може хеджувати суму лише до 341 млн. ф.ст. від ризику євро/ ф.ст своїх чистих інвестицій в Дочірнє підприємство Б.

Тлумачення КТМФЗ 17

Розподіл негрошових активів власникам

Посилання

- МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу" (переглянутий у 2008 р.);
- МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність";
- МСФЗ 7 "Фінансові інструменти: розкриття інформації";
- МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність";
- МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості";
- МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (переглянутий у 2007 р.);
- МСБО 10 "Події після звітного періоду".

Загальна інформація

- 1 Іноді суб'єкт господарювання розподіляє активи, які не є грошовими коштами (негрошові активи) як дивіденди своїм власникам¹ саме як власникам. У таких ситуаціях суб'єкт господарювання може також надати своїм власникам можливість вибрати отримання негрошових активів або – як альтернативу – грошових коштів. КТМФЗ отримав прохання надати керівництва щодо того, як суб'єктові господарювання слід обліковувати такий розподіл.
- 2 Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) не надають керівництв стосовно того, як суб'єктові господарювання слід оцінювати розподіл між своїм власникам (що їх звичайно називають дивідендами). МСБО 1 вимагає, щоб суб'єкт господарювання подавав докладну інформацію про дивіденди, визнані як розподіл між власникам, або в звіті про зміни у власному капіталі, або в примітках до фінансової звітності.

Сфера застосування

- 3 Це Тлумачення застосовується до наведених далі видів одностороннього розподілу суб'єктом господарювання активів між своїми власниками саме як власниками. Це:
 - (а) розподіл негрошових активів (наприклад, об'єктів основних засобів, бізнесів, як визначено в МСФЗ 3, часток власності в іншому суб'єктові господарювання або груп вибуття, як визначено в МСФЗ 5); та
 - (б) розподіл, який надає власникам можливість вибрати отримання негрошових активів або – як альтернативу – грошових коштів.
- 4 Це Тлумачення застосовується лише до розподілу, у якому усі власники того самого класу інструментів власного капіталу розглядаються однаково.
- 5 Це Тлумачення не застосовується до розподілу негрошового актива, який у кінцевому підсумку контролюється одною і тою самою стороною або сторонами до розподілу та після нього. Цей виняток застосовується до окремої, індивідуальної та консолідованої фінансової звітності суб'єкта господарювання, який здійснює розподіл.
- 6 Відповідно до пункту 5, це Тлумачення не застосовується, коли негрошовий актив контролюється у кінцевому підсумку тими самими сторонами як до розподілу, так і після нього. Пункт Б2 МСФЗ 3 установлює, що: "Вважається, що група осіб контролює суб'єкт господарювання, якщо в результаті договірних домовленостей такі особи мають колективні

¹ Пункт 7 МСБО 1 визначає власників як утримувачів інструментів, класифікованих як власний капітал.

повноваження здійснювати управління його фінансовими та операційними політиками з метою одержання вигід від його діяльності". Отже, щоб розподіл не входив до сфери застосування цього Тлумачення на підставі того, що ті самі сторони контролюють актив як до розподілу, так і після нього, група індивідуальних акціонерів, яка отримує розподіл, повинна мати в результаті договірних домовленостей такі остаточні колективні повноваження щодо суб'єкта господарювання, який здійснює розподіл.

- 7 Відповідно до пункту 5, це Тлумачення не застосовується, якщо суб'єкт господарювання здійснює розподіл деяких з його часток власності в дочірньому підприємстві, але зберігає контроль за дочірнім підприємством. Суб'єкт господарювання, який здійснює розподіл, що призводить до визнання суб'єктом господарювання частки участі, що не забезпечує контролю в його дочірньому підприємстві, обліковує цей розподіл відповідно до МСФЗ 10.
- 8 Це Тлумачення застосовується лише до обліку негрошових активів суб'єктом господарювання, який здійснює розподіл. Воно не застосовується до обліку акціонерами, які отримують такий розподіл.

Проблемні питання

- 9 Коли суб'єкт господарювання оголошує розподіл та має зобов'язання розподілити відповідні активи між своїм власникам, він має визнати зобов'язання щодо дивідендів до сплати. Тому це Тлумачення розглядає такі питання:
- (а) Коли суб'єктові господарювання слід визнавати дивіденди до сплати?
 - (б) Як суб'єктові господарювання слід оцінювати дивіденди до сплати?
 - (в) Коли суб'єкт господарювання виплачує дивіденди до сплати, як йому слід обліковувати будь-яку різницю між балансовою вартістю розподілених активів та балансовою вартістю дивідендів до сплати?

Консенсус

Коли слід визнавати дивіденди до сплати

- 10 Зобов'язання виплатити дивіденди визнається, коли дивіденди відповідним чином санкціоновані та коли їх виплата більше не залежить від волевиявлення суб'єкта господарювання, а саме на дату:
- (а) коли оголошення дивідендів, наприклад, управлінським персоналом або радою директорів, затверджує відповідний орган, наприклад, акціонери, якщо юрисдикція вимагає такого затвердження, або
 - (б) коли дивіденди оголошено, наприклад, управлінським персоналом або радою директорів, якщо юрисдикція не вимагає подальшого затвердження.

Оцінка дивідендів до сплати

- 11 Суб'єкт господарювання оцінює зобов'язання розподілити негрошові активи як дивіденди своїм власникам за справедливою вартістю активів, які потрібно розподілити.
- 12 Якщо суб'єкт господарювання надає власникам можливість вибрати отримання негрошових активів або – як альтернативи – грошових коштів, суб'єкт господарювання попередньо оцінює дивіденди до сплати, беручи до уваги справедливу вартість кожної альтернативи, а також пов'язану з нею ймовірність вибору власниками кожної альтернативи.
- 13 На кінець кожного звітного періоду та на дату розрахунку суб'єкт господарювання переглядає та коригує балансову вартість дивідендів до сплати; будь-які зміни в балансовій вартості дивідендів до сплати визнаються у власному капіталі як коригування суми розподілу.

Облік будь-якої різниці між балансовою вартістю розподілених активів та балансовою вартістю дивідендів до сплати, коли суб'єкт господарювання виплачує дивіденди до сплати

- 14 Коли суб'єкт господарювання виплачує дивіденди до сплати, він визнає різницю, за її наявності, між балансовою вартістю розподілених активів та балансовою вартістю дивідендів до сплати у прибутку чи збитку.

Подання та розкриття

- 15 Суб'єкт господарювання подає різницю, описану в пункті 14, як окрему статтю у звіті про прибутки та збитки.
- 16 Суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію, якщо доречно:
- (а) балансову вартість дивідендів до сплати на початок та на кінець періоду; та
 - (б) збільшення чи зменшення балансової вартості, визнане протягом періоду відповідно до пункта 13 унаслідок зміни в справедливій вартості активів, які підлягають розподілу.
- 17 Якщо, після закінчення звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску, суб'єкт господарювання оголошує дивіденди, які мають бути розподілені як негрошовий актив, він розкриває інформацію про таке:
- (а) характер активу, який підлягає розподілу;
 - (б) балансову вартість актива, який підлягає розподілу станом на кінець звітного періоду, та
 - (в) справедливу вартість актива, який підлягає розподілу, станом на кінець звітного періоду, якщо вона відрізняється від його балансової вартості, а також інформацію про метод (методи), використаний для оцінки справедливої вартості, як цього вимагають пункти 93(б), (г), (е) та (ж) та 99 МСФЗ 13.

Дата набрання чинності

- 18 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення перспективно до річних періодів, що починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Ретроспективне застосування не дозволяється. Дозволяється застосування до періодів, які починаються раніше вказаної дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до періоду, який починається раніше 1 липня 2009 р., то він розкриває цей факт, а також застосовує МСФЗ 3 (переглянутий у 2008 р.), МСБО 27 (змінений у травні 2008 р.) та МСФЗ 5 (змінений внаслідок видання цього Тлумачення).
- 19 МСФЗ 10, випущений у травні 2011 р., змінив пункт 7. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 10.
- 20 МСФЗ 13, випущений у травні 2011 р., змінив пункт 17. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 13.

ТЛУМАЧЕННЯ КТМФЗ 19

Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу

Посилання

- «Концептуальна основа підготовки та подання фінансової звітності»¹
- МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»
- МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»
- МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»
- МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»
- МСБО 1 «Подання фінансової звітності»
- МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»
- МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»

Загальна інформація

- 1 Боржник і кредитор можуть домовитися про перегляд умов фінансового зобов'язання, внаслідок чого боржник погашає зобов'язання повністю або частково, випускаючи інструменти власного капіталу кредиторів. Такі операції іноді називають "обміном боргу на власний капітал". КТМФЗ отримав прохання надати керівництво щодо бухгалтерського обліку таких операцій.

Сфера застосування

- 2 Це Тлумачення стосується бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, коли сторони домовилися про перегляд умов фінансового зобов'язання, внаслідок чого суб'єкт господарювання випускає інструменти власного капіталу кредиторів цього суб'єкта господарювання для погашення всього або частини фінансового зобов'язання. Воно не стосується бухгалтерського обліку таких операцій кредитором.
- 3 Суб'єкт господарювання не застосовує це Тлумачення до операцій у ситуаціях, коли:
- (а) кредитор є також прямим або непрямим акціонером і діє у своїх повноваженнях прямого чи непрямого чинного акціонера;
 - (б) кредитор і суб'єкт господарювання контролюються однією стороною чи сторонами до і після операції, і сутність операції включає розподіл власного капіталу або його внесок до суб'єкта господарювання;
 - (в) погашення фінансового зобов'язання випуском часток власного капіталу відбувається у відповідності з початковими умовами фінансового зобов'язання.

Проблемні питання

- 4 Це Тлумачення розглядає такі проблемні питання:
- (а) Чи є інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання, випущені для погашення усього або частини фінансового зобов'язання, "сплаченою компенсацією" відповідно до пункту 3.3.3 МСФЗ 9?
 - (б) Як суб'єкт господарювання має первісно оцінювати інструменти власного капіталу, випущені для погашення такого фінансового зобов'язання?
 - (в) Як суб'єкт господарювання має обліковувати будь-які різниці між балансовою вартістю погашеного фінансового зобов'язання та первісною оцінкою випущених інструментів власного капіталу?

¹ Посилання стосується "Концептуальної основи складання та подання фінансової звітності" КМСБО, прийнятої Радою у 2001 році та чинною на момент розробки Тлумачення.

Консенсус

- 5 Випуск інструментів власного капіталу кредиторів для погашення всієї або частини фінансового зобов'язання є компенсацією, сплаченою відповідно до пункту 3.3.3 МСФЗ 9. Суб'єкт господарювання вилучає фінансове зобов'язання (або частину фінансового зобов'язання) зі свого звіту про фінансовий стан тоді і лише тоді, коли воно погашається відповідно до пункту 3.3.1 МСФЗ 9.
- 6 Коли інструменти власного капіталу, випущені кредиторів для погашення усього або частини фінансового зобов'язання, визнаються первісно, суб'єкт господарювання оцінює їх за справедливою вартістю випущених інструментів власного капіталу, окрім випадків, коли таку справедливу вартість не можна оцінити достовірно.
- 7 Якщо справедливу вартість випущених інструментів власного капіталу не можна достовірно оцінити, тоді ці інструменти власного капіталу оцінюються за справедливою вартістю погашеного фінансового зобов'язання. Оцінюючи справедливу вартість погашеного фінансового зобов'язання, яке включає характеристику “до запитання” (наприклад, депозит “до запитання”), не застосовують пункт 47 МСФЗ 13.
- 8 Якщо погашається лише частина фінансового зобов'язання, то суб'єкт господарювання оцінює, чи стосується деяка частина сплаченої компенсації зміни умов зобов'язання, що залишилося непогашеним. Якщо частина сплаченої компенсації стосується зміни умов частини зобов'язання, що залишилася, то суб'єкт господарювання розподіляє сплачену компенсацію між погашеною частиною фінансового зобов'язання та частиною фінансового зобов'язання, яка залишилася непогашеною. Здійснюючи такий розподіл, суб'єкт господарювання бере до уваги всі доречні факти й обставини, які стосуються цієї операції.
- 9 Різниця між балансовою вартістю погашеного фінансового зобов'язання (або частини фінансового зобов'язання) та сплаченою компенсацією визнається у прибутку або збитку відповідно до пункту 3.3.3 МСФЗ 9. Випущені інструменти власного капіталу первісно визнаються та оцінюються на дату погашення фінансового зобов'язання (або частини цього фінансового зобов'язання).
- 10 Коли погашається лише частина фінансового зобов'язання, то компенсація розподіляється відповідно до пункту 8. Компенсація, розподілена на зобов'язання, що залишилося, становить частину оцінки того, чи є суттєвими зміни умов зобов'язання, що залишилося. Якщо зобов'язання, що залишилося, змінено суттєво, то суб'єкт господарювання обліковує зміну як погашення початкового зобов'язання і визнання нового зобов'язання, як вимагає пункт 3.3.2 МСФЗ 9.
- 11 Суб'єкт господарювання розкриває прибуток або збиток, визнаний відповідно до пунктів 9 та 10, як окрему статтю у прибутку або збитку або у примітках.

Дата набрання чинності та перехідні положення

- 12 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення для річних періодів, які починаються 1 липня 2010 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до періоду, що починається до 1 липня 2010 р., то він розкриває цей факт.
- 13 Суб'єкт господарювання застосовує зміну в обліковій політиці відповідно до МСБО 8 з початку найбільш раннього поданого порівняльного періоду.
- 14 [Вилучено]
- 15 МСФЗ 13, випущений у травні 2011 р., змінив пункт 7. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 13.
- 16 [Вилучено]
- 17 МСФЗ 9, випущений у липні 2014 р., змінив пункти 4, 5, 7 і 10 та вилучив пункти 14 і 16. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9.

Тлумачення КТМФЗ 20

Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі

Посилання

- *Концептуальна основа фінансової звітності*¹;
- МСБО 1 "Подання фінансової звітності";
- МСБО 2 "Запаси";
- МСБО 16 "Основні засоби";
- МСБО 38 "Нематеріальні активи".

Загальна інформація

- 1 При здійсненні гірничих робіт відкритим способом суб'єктам господарювання буває необхідно зняти порожні породи ("покривні породи"), щоб отримати доступ до покладів мінеральної руди. Таке зняття порожньої породи має назву "розкривні роботи" (або "вскришні роботи").
- 2 На етапі підготовки кар'єра (до початку добування) витрати на розкривні роботи, як правило, капіталізують як частину витрат на розробку та спорудження кар'єра, які амортизується. Після початку добування амортизація таких капіталізованих витрат здійснюється систематично, зазвичай за методом суми одиниць продукції.
- 3 Гірниче підприємство може і надалі знімати покривні породи та нести витрати на розкривні роботи і на етапі добування в кар'єрі.
- 4 Порода, що знімається при здійсненні розкривних робіт на етапі добування, не обов'язково на 100 відсотків буде порожньою породою; часто це буде поєднання руди та порожньої породи. Співвідношення руди до порожньої породи може бути у діапазоні від економічно не вигідного низького значення до прибутково високого значення. Внаслідок зняття породи з низьким співвідношенням руди до порожньої породи можна отримати деяку корисну породу, яку можна використати для створення запасів. Таке зняття може також надати доступ до глибших шарів породи, у яких співвідношення руди до порожньої породи вище. Отже, суб'єкт господарювання може отримати від розкривних робіт подвійну вигоду: руду, яку можна використати для створення запасів, та кращий доступ до додаткових обсягів руди, видобуток яких здійснюватиметься у майбутніх періодах.
- 5 У цьому Тлумаченні розглядається, коли і як обліковувати окремо ці дві вигоди, що виникають внаслідок розкривних робіт, а також як оцінювати ці вигоди первісно та у подальшому.

¹ Посилання на *Концептуальну основу фінансової звітності*, випущену у 2010 році та діючу під час розробки Тлумачення.

Сфера застосування

- 6 Це Тлумачення застосовується до обліку витрат на зняття порожньої породи, понесених у кар'єрі на етапі добування ("витрати на розкривні роботи на етапі добування").

Проблемні питання

- 7 Це Тлумачення розглядає такі питання:
- (а) визнання витрат на розкривні роботи на етапі добування як активу;
 - (б) первісна оцінка активу розкривних робіт; та
 - (в) подальша оцінка активу розкривних робіт.

Консенсус

Визнання витрат на розкривні роботи на етапі добування як активу

- 8 Якщо вигода від розкривних робіт реалізується у формі створених запасів, то суб'єкт господарювання обліковує витрати на такі розкривні роботи згідно з принципами МСБО 2 "Запаси". Якщо ж вигодою від розкривних робіт є покращений доступ до руди, то суб'єкт господарювання визнає такі витрати як непоточний актив, якщо виконуються критерії, викладені далі в пункті 9. У цьому Тлумаченні такий непоточний актив має назву "актив розкривних робіт".
- 9 Суб'єкт господарювання визнає актив розкривних робіт тоді і лише тоді, коли виконуються всі вказані далі умови:
- (а) імовірне надходження до суб'єкта господарювання майбутньої економічної вигоди (покращений доступ до покладу руди), пов'язаної з розкривними роботами;
 - (б) суб'єкт господарювання може ідентифікувати компонент покладу руди, доступ до якого покращився; та
 - (в) витрати на розкривні роботи, пов'язані з цим компонентом, можна достовірно оцінити.
- 10 Актив розкривних робіт обліковують як збільшення існуючого активу або як його покращення. Іншими словами, актив розкривних робіт обліковують як частину існуючого активу.
- 11 Класифікація активу розкривних робіт як матеріального чи нематеріального активу має бути такою самою, як і класифікація існуючого активу. Іншими словами, природа існуючого активу визначатиме класифікацію суб'єктом господарювання активу розкривних робіт як матеріального чи як нематеріального.

Первісна оцінка активу розкривних робіт

- 12 Суб'єкт господарювання первісно оцінює актив розкривних робіт за собівартістю, яка є накопиченням витрат, безпосередньо понесених з метою виконання розкривних робіт, які поліпшують доступ до ідентифікованого компонента руди, плюс інші витрати, що прямо відносяться до цього активу. Одночасно з розкривними роботами на етапі добування можуть здійснюватися деякі супутні роботи, які, проте, не є необхідними для продовження запланованих розкривних робіт на етапі добування. Витрати, пов'язані з такими супутніми роботами, не включаються у вартість активу розкривних робіт.
- 13 Якщо вартість активу розкривних робіт та створених запасів не можна ідентифікувати окремо, то суб'єкт господарювання розподіляє витрати на розкривні роботи на етапі добування між створеними запасами та активом розкривних робіт; розподіл здійснюється на підставі відповідного виробничого показника. Цей виробничий показник обчислюють для ідентифікованого компонента покладу руди і використовують як орієнтир для визначення обсягів виконаних додаткових робіт зі створення майбутньої вигоди. Прикладами таких показників є:
- (а) вартість створених запасів порівняно з очікуваною вартістю;
 - (б) обсяг видобутої порожньої породи порівняно з очікуваним обсягом, для даного обсягу видобутку руди; та
 - (в) вміст мінералу у видобутій руді порівняно з очікуваним вмістом мінералу, що буде видобутий, для даного обсягу видобутої руди.

Подальша оцінка активу розкривних робіт

- 14 Після первісного визнання актив розкривних робіт обліковують або за його собівартістю, або за його переоціненою вартістю за вирахуванням амортизації та за вирахуванням збитків від зменшення корисності, у такий самий спосіб, що й існуючий актив, частиною якого він є.
- 15 Актив розкривних робіт систематично амортизується протягом очікуваного строку корисної експлуатації ідентифікованого компонента покладу руди, який став доступнішим унаслідок виконання розкривних робіт. Слід застосовувати метод суми одиниць продукції, якщо інший метод не буде доречнішим.
- 16 Очікуваний строк корисної експлуатації ідентифікованого компонента покладу руди, що використовується для амортизації активу розкривних робіт, відрізнятиметься від очікуваного строку корисної експлуатації, що застосовується для амортизації самого кар'єра та відповідних активів, які прив'язані до строку експлуатації кар'єра. Винятком є ті виключні обставини, коли розкривні роботи забезпечують покращення доступу до всього покладу руди, що залишився. Наприклад, це може бути наприкінці строку корисної експлуатації кар'єра, коли ідентифікований компонент є останньою частиною покладу руди, яку буде видобуто.

Додаток А

Дата набрання чинності та перехідні положення

Цей додаток є невід'ємною частиною Тлумачення і має таку саму силу, як і інші частини Тлумачення.

- A1 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Застосування до періодів раніше вказаної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до періоду раніше вказаної дати, то він розкриває цей факт.
- A2 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до витрат на розкривні роботи на етапі добування, понесених станом на початок найпершого поданого періоду або пізніше.
- A3 Станом на початок найпершого поданого періоду будь-який раніше визнаний залишок актива, що виник внаслідок виконання розкривних робіт на етапі добування, ("попередній актив розкривних робіт") перекласифікують у частину існуючого актива, з яким пов'язані розкривні роботи, якщо лишився ідентифікований компонент покладу руди, з яким може бути пов'язаний попередній актив розкривних робіт. Такі залишки амортизують протягом решти очікуваного строку корисної експлуатації ідентифікованого компонента покладу руди, з яким пов'язаний кожний залишок попереднього актива розкривних робіт.
- A4 Якщо ідентифікованого компонента покладу руди, з яким пов'язаний попередній актив розкривних робіт, немає, то він визнається у нерозподіленому прибутку на початок найпершого поданого періоду.

Тлумачення КТМФЗ 21 Обов'язкові платежі

Посилання

- МСБО 1 "Подання фінансової звітності"
- МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"
- МСБО 12 "Податки на прибуток"
- МСБО 20 "Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу"
- МСБО 24 "Розкриття інформації про пов'язані сторони"
- МСБО 34 "Проміжна фінансова звітність"
- МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи"
- КТМФЗ 6 "Зобов'язання, що виникають внаслідок участі у специфічному ринку – відходів електричного та електронного обладнання".

Загальна інформація

- 1 Органи влади можуть зобов'язувати суб'єктів господарювання сплачувати обов'язкові платежі. Комітет з тлумачень МСФЗ отримав прохання надати керівництва щодо обліку обов'язкових платежів у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, який сплачує такий обов'язковий платіж. Питання полягає у тому, коли саме визнавати зобов'язання сплатити обов'язковий платіж, який обліковується відповідно до МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи".

Сфера застосування

- 2 У цьому Тлумаченні розглядається порядок обліку зобов'язання сплатити обов'язковий платіж, якщо таке зобов'язання належить до сфери застосування МСБО 37. У Тлумаченні також розглядається порядок обліку зобов'язання сплатити обов'язковий платіж, час сплати та сума якого чітко визначені.
- 3 У цьому Тлумаченні не розглядається облік витрат, що виникають внаслідок визнання зобов'язання сплатити обов'язковий платіж. Щоб вирішити, до чого приводить визнання зобов'язання сплатити обов'язковий платіж – до виникнення активу чи витрат, суб'єктові господарювання слід застосовувати інші Стандарти.
- 4 Для цілей цього Тлумачення, обов'язковий платіж – це вибуття ресурсів, що втілюють економічні вигоди, який накладається органами влади на суб'єктів господарювання відповідно до законодавства (тобто законів та/або нормативно-правових актів), окрім
- (а) вибуття ресурсів, що належить до сфери застосування інших Стандартів (таких як податки на прибуток, що належать до сфери застосування МСБО 12 "Податки на прибуток"); та
 - (б) штрафів та інших санкцій, що накладаються за порушення законодавства.
- "Орган влади" означає уряд, урядові установи та подібні органи (місцеві, національні або міжнародні).
- 5 Платіж, здійснений суб'єктом господарювання за придбаний актив або за надані послуги за контрактною угодою з органом влади, не відповідає визначенню обов'язкового платежу.
- 6 Від суб'єкта господарювання не вимагається застосовувати це Тлумачення до зобов'язань, що виникають внаслідок використання схем торгівлі викидами.

Проблемні питання

- 7 З метою роз'яснення порядку обліку зобов'язання сплатити обов'язковий платіж, у цьому Тлумаченні розглядаються такі питання:
- (а) яка подія, що створює зобов'язання, зумовлює визнання зобов'язання сплатити обов'язковий платіж?

- (б) чи створює економічна необхідність продовжувати діяльність у майбутньому періоді конструктивне зобов'язання сплатити обов'язковий платіж, необхідність сплати якого виникне внаслідок діяльності у такому майбутньому періоді?
- (в) чи означає припущення про безперервність діяльності наявність у суб'єкта господарювання теперішнього зобов'язання сплатити обов'язковий платіж, необхідність сплати якого виникне внаслідок діяльності у такому майбутньому періоді?
- (г) чи визнання зобов'язання сплатити обов'язковий платіж виникає у певний момент часу, чи воно у деяких випадках виникає поступово, з плином часу?
- (г) яка подія, що створює зобов'язання, зумовлює визнання зобов'язання сплатити обов'язковий платіж, який виникає при досягненні мінімального граничного рівня?
- (д) чи є однаковими принципи визнання зобов'язання сплатити обов'язковий платіж у річній фінансовій звітності та у проміжній фінансовій звітності?

Консенсус

- 8 Подія, що створює зобов'язання, зумовлює визнання зобов'язання сплатити обов'язковий платіж, – це діяльність, внаслідок якої необхідно сплатити обов'язковий платіж, визначений законодавством. Наприклад, якщо діяльністю, внаслідок якої необхідно сплатити обов'язковий платіж, є отримання доходу у поточному періоді, а розрахунок обов'язкового платежу здійснюється на основі доходу, який був отриманий у попередньому періоді, то подією, що створює зобов'язання, для такого обов'язкового платежу є отримання доходу у поточному періоді. Отримання доходу у попередньому періоді є необхідною, але не достатньою підставою для виникнення теперішнього зобов'язання.
- 9 Суб'єкт господарювання не має конструктивного зобов'язання сплатити обов'язковий платіж, необхідність сплати якого виникне внаслідок діяльності у майбутньому періоді, в результаті того, що суб'єкт господарювання економічно змушений продовжувати свою діяльність у цьому майбутньому періоді.
- 10 Складання фінансової звітності за припущенням про безперервність діяльності не означає, що суб'єкт господарювання має теперішнє зобов'язання сплатити обов'язковий платіж, необхідність сплати якого виникне внаслідок діяльності у майбутньому періоді.
- 11 Зобов'язання сплатити обов'язковий платіж визнається прогресивно, якщо подія, що створює зобов'язання, настає протягом деякого періоду часу (тобто якщо визначена законодавством діяльність, внаслідок якої необхідно сплатити обов'язковий платіж, відбувається протягом певного періоду часу). Наприклад, якщо подія, що створює зобов'язання, – це отримання доходу за певний період часу, то відповідне зобов'язання визнається з отриманням доходу суб'єктом господарювання.
- 12 Якщо зобов'язання сплатити обов'язковий платіж перетворюється в необхідність сплатити цей обов'язковий платіж при досягненні мінімального граничного значення, то облік фінансового зобов'язання, яке виникає внаслідок взятого суб'єктом господарювання зобов'язання, повинен відповідати принципам, встановленим у пунктах 8–14 цього Тлумачення (зокрема, у пунктах 8 та 11). Наприклад, якщо подією, що створює зобов'язання, є досягнення мінімального граничного рівня результатів діяльності (наприклад, мінімальної суми доходу або обсягу реалізації чи випуску продукції), то відповідне зобов'язання визнається тоді, коли досягається такий мінімальний граничний рівень результатів діяльності.
- 13 Суб'єкт господарювання застосовує у проміжній фінансовій звітності ті самі принципи визнання, які він застосовує у річній фінансовій звітності. Внаслідок цього у проміжній фінансовій звітності зобов'язання сплатити обов'язковий платіж:
- (а) не визнається, якщо немає теперішнього взятого суб'єктом господарювання зобов'язання сплатити обов'язковий платіж на кінець проміжного звітного періоду; та
 - (б) визнається, якщо є теперішнє взятє суб'єктом господарювання зобов'язання сплатити обов'язковий платіж на кінець проміжного звітного періоду.
- 14 Якщо суб'єкт господарювання сплатив обов'язковий платіж авансом, але ще не має взятого ним теперішнього зобов'язання сплатити цей обов'язковий платіж, то він визнає актив.

Додаток А

Дата набрання чинності та перехідні положення

Цей додаток є невід'ємною частиною Тлумачення і має таку саму силу, що й інші частини Тлумачення.

- A1 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення для річних періодів, які починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.
- A2 Зміни в облікових політиках, що виникають внаслідок першого застосування цього Тлумачення, обліковують ретроспективно відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки".

Тлумачення КТМФЗ 22

Операції в іноземній валюті та сплачена авансом компенсація

Посилання

- “Концептуальна основа фінансової звітності”¹;
- МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”;
- МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів”.

Загальна інформація

- 1 Пункт 21 МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів” вимагає, щоб суб’єкт господарювання відображав в обліку операцію в іноземній валюті при первісному визнанні в його функціональній валюті, застосовуючи до суми в іноземній валюті курс обміну “спот” між функціональною валютою та іноземною валютою на дату операції (валютний курс). Пункт 22 МСБО 21 зазначає, що дата операції – це дата, на яку операція вперше кваліфікується для визнання відповідно до стандартів МСФЗ (Стандартів).
- 2 Коли суб’єкт господарювання платить або отримує компенсацію авансом в іноземній валюті, він, як правило, визнає немонетарний актив або немонетарне зобов’язання^{1 2} до визнання відповідного активу, витрат або доходів. Відповідний актив, витрати або доходи (або їх частина) – це сума, визнана за допомогою застосування відповідних Стандартів, що призводить до припинення визнання немонетарного активу або немонетарного зобов’язання, які виникають у наслідок сплаченої авансом компенсації.
- 3 Комітет із тлумачення МСФЗ (Комітет із Тлумачення) спочатку отримав питання, як визначити “дату операції”, застосовуючи пункти 21–22 МСБО 21, під час визнання доходу. У питанні конкретно розглядалися обставини, за яких суб’єкт господарювання визнає немонетарне зобов’язання, яке виникає в наслідок отримання сплаченої авансом компенсації, до того, як він визнає відповідний дохід. Під час обговорення цього питання, Комітет з тлумачення зазначив, що отримання або сплата сплаченої авансом компенсації в іноземній валюті не обмежується дохідними операціями. Відповідно, Комітет з тлумачень вирішив уточнити дату операції з метою визначення валютного курсу для використання при первісному визнанні відповідних активів, витрат або доходів, коли суб’єкт господарювання отримав або сплатив сплачену авансом компенсацію в іноземній валюті.

Сфера застосування

- 4 Це Тлумачення застосовується до операції в іноземній валюті (або її частини) коли суб’єкт господарювання визнає немонетарний актив або немонетарне зобов’язання, яке виникає в наслідок сплати чи отримання сплаченої авансом компенсації до визнання відповідного активу, витрат або доходів (чи їх частини) суб’єктом господарювання.
- 5 Це Тлумачення не застосовується, коли суб’єкт господарювання оцінює відповідний актив, витрати або доходи при первісному визнанні:
 - (а) за справедливою вартістю або
 - (б) за справедливою вартістю компенсації, сплаченої чи отриманої на дату, яка відрізняється від дати первісного визнання немонетарного активу або немонетарного зобов’язання, які виникають унаслідок сплаченої авансом компенсації (наприклад, оцінка гудвілу зі застосуванням МСФЗ 3 “Об’єднання бізнесу”).
- 6 Суб’єкту господарювання не потрібно застосовувати це Тлумачення:
 - (а) до податків на прибуток або

1 Посилання на *Концептуальну основу фінансової звітності*, випущену у 2010 році та діючу на час розробки Тлумачення.

2 Наприклад, пункт 106 МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами” вимагає, щоб якщо клієнт платить компенсацію або суб’єкт господарювання має право на суму компенсації, яка є безумовною (тобто є дебіторською заборгованістю), суб’єкт господарювання, перш ніж передавати товар або послугу клієнтові, має відобразити договір як договірне зобов’язання, на дату здійснення сплати або дату, коли сплата має бути здійснена (залежно від того, яка дата наступає раніше).

- (б) до страхових контрактів (включаючи контракти перестрахування), які він надає, або контрактів перестрахування, які він утримує.

Проблемне питання

- 7 Це Тлумачення розглядає питання, як визначити дату операції з метою визначення валютного курсу для використання при первісному визнанні відповідних активів, витрат або доходів (або їх частини) при припиненні визнання немонетарного активу або немонетарного зобов'язання, які виникають у наслідок сплати чи отримання сплаченої авансом компенсації в іноземній валюті.

Консенсус

- 8 Під час застосування пунктів 21–22 МСБО 21, датою операції з метою визначення валютного курсу для використання при первісному визнанні відповідних активів, витрат або доходів (або їх частини) є дата, на яку суб'єкт господарювання первісно визнає немонетарний актив або немонетарне зобов'язання, які виникають у наслідок сплати чи отримання сплаченої авансом компенсації.
- 9 При наявності кількох платежів або отримань авансом, суб'єкт господарювання визначає дату операції для кожної сплати або отримання сплаченої авансом компенсації.

Додаток А

Дата набрання чинності та перехід

Цей додаток є невід'ємною частиною цього КТМФЗ 22 і має таку саму силу, що й інші частини КТМФЗ 22.

Дата набрання чинності

- A1 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до річних звітних періодів, які починаються 1 січня 2018 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт.

Перехід

- A2 При первісному застосуванні суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення:
- (a) ретроспективно, застосовуючи МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”*, або
 - (б) перспективно до всіх активів, витрат і доходів у сфері застосування цього Тлумачення, первісно визнаних:
 - (i) на початок звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує це Тлумачення, або пізніше; або
 - (ii) на початок попереднього звітного періоду представлені у вигляді порівняльної інформації у фінансових звітах звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує це Тлумачення або пізніше.
- A3 Суб'єкт господарювання, який застосовує пункт А2 (б), при первісному застосуванні застосовує це Тлумачення до активів, витрат і доходів, первісно визнаних на початок звітного періоду або пізніше у пункті А2 (б)(i) або (ii) щодо яких суб'єкт господарювання визнав немонетарні активи або немонетарні зобов'язання, які виникають у наслідок сплаченої авансом компенсації до цієї дати.

Тлумачення КТМФЗ 23

Невизначеність щодо підходів до податку на прибуток

Посилання

- МСБО 1 «Подання фінансової звітності»
- МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»
- МСБО 10 «Події після звітного періоду»
- МСБО 12 «Податки на прибуток»

Загальна інформація

- 1 МСБО 12 «Податки на прибуток» визначає вимоги щодо поточних та відстрочених податкових активів та зобов'язань. Суб'єкт господарювання застосовує вимоги МСБО 12 на основі чинного податкового законодавства.
- 2 Порядок застосування податкового законодавства до певної операції чи обставини може бути незрозумілим. До моменту ухвалення в майбутньому відповідним податковим органом або судом рішення може бути невідомо, чи є певний підхід до справляння податку прийнятним згідно з податковим законодавством. Отже, спір щодо певного підходу до податку або його перевірка податковим органом може вплинути на відображення суб'єктом в обліку поточного або відстроченого податкового активу чи зобов'язання.
- 3 У цьому Тлумаченні:
 - (а) «підхід до податку» — підходи, які суб'єкт господарювання використовує або планує використати при поданні звітності з податку на прибуток;
 - (б) «податковий орган» — орган чи органи, які приймають рішення про прийнятність підходів до податку згідно з податковим законодавством. До них може бути віднесено й суд;
 - (в) «невизначений підхід до податку» — підхід до податку, навколо якого існує невизначеність з приводу того, чи визнає його відповідний податковий орган прийнятним згідно з податковим законодавством. Наприклад, рішення суб'єкта господарювання не подавати ніякої звітності з податку на прибуток у певній податковій юрисдикції або не включати певний дохід до складу оподатковуваного прибутку є невизначеним підходом до податку, якщо щодо його прийнятності згідно з податковим законодавством існує невизначеність.

Сфера застосування

- 4 Це Тлумачення роз'яснює порядок визнання та оцінки згідно з вимогами МСБО 12, якщо існує невизначеність щодо підходів до податку на прибуток. За таких обставин суб'єкт господарювання повинен визнати та оцінити свій поточний або відстрочений податковий актив чи зобов'язання шляхом застосування вимог МСБО 12 на основі оподатковуваного прибутку (податкового збитку), баз оподаткування, невикористаних податкових збитків, невикористаних податкових вигод та ставок оподаткування, визначених із застосуванням цього Тлумачення.

Питання

- 5 У разі невизначеності навколо підходу до податку на прибуток це Тлумачення визначає:
 - (а) чи розглядає суб'єкт господарювання невизначені підходи до податку окремо;
 - (б) припущення, які приймає суб'єкт господарювання стосовно перевірки підходів до податку податковими органами;
 - (в) як суб'єкт господарювання визначає оподатковуваний прибуток (податковий збиток), бази оподаткування, невикористані податкові збитки, невикористані податкові вигоди і ставки оподаткування; та
 - (г) як суб'єкт господарювання розглядає зміни у фактах і обставинах.

Чи розглядає суб'єкт господарювання невизначені підходи до податку окремо

- 6 Суб'єкт господарювання повинен визначити, чи розглядатиме кожен невизначений підхід до податку окремо чи разом із одним або кількома іншими невизначеними підходами до податку на основі того, який підхід краще передбачає усунення невизначеності. При визначенні підходу, який краще передбачає усунення невизначеності, суб'єкт господарювання може розглянути, наприклад, (а) як він складає свою звітність з податку на прибуток і обґрунтовує підходи до податку; або (б) якого рішення податкового органу стосовно перевірки та розв'язання питань, що можуть виникнути в результаті такої перевірки, очікує суб'єкт господарювання.
- 7 Якщо при застосуванні пункту 6 суб'єкт господарювання розглядає разом більш ніж один невизначений підхід до податку, то суб'єкт господарювання повинен розуміти посилання на «невизначений підхід до податку» в цьому Тлумаченні як такі, що посилаються на групу невизначених підходів до податку, розглянутих разом.

Перевірка податковими органами

- 8 При оцінюванні того, як саме впливає невизначений підхід до податку на визначення оподаткованого прибутку (податкових збитків), баз оподаткування, невикористаних податкових збитків, невикористаних податкових вигод і ставок оподаткування, суб'єкт господарювання повинен застосувати припущення про те, що податковий орган перевірить суми, які він має право перевіряти, та повністю володіє всією необхідною інформацією при проведенні таких перевірок.

Визначення оподаткованого прибутку (податкового збитку), баз оподаткування, невикористаних податкових збитків, невикористаних податкових вигод та ставок оподаткування

- 9 Суб'єкт господарювання повинен розглянути, наскільки ймовірним є прийняття податковим органом невизначеного підходу до податку.
- 10 Якщо суб'єкт господарювання дійде висновку, що існує ймовірність прийняття податковим органом невизначеного підходу до податку, то суб'єкт господарювання повинен визначити оподатковуваний прибуток (податковий збиток), бази оподаткування, невикористані податкові збитки, невикористані податкові вигоди або ставки оподаткування згідно з підходом до податку, який використовується або планується ним до використання у своїй звітності з податку на прибуток.
- 11 Якщо суб'єкт господарювання дійде висновку, що не існує ймовірності прийняття податковим органом невизначеного підходу до податку, то суб'єкт господарювання повинен відобразити вплив невизначеності при визначенні відповідного оподаткованого прибутку (податкового збитку), баз оподаткування, невикористаних податкових збитків, невикористаних податкових вигод або ставок оподаткування. Суб'єкт господарювання повинен відобразити вплив невизначеності за кожним невизначеним підходом до податку з використанням одного із зазначених далі методів залежно від того, який метод, за очікуванням суб'єкта господарювання, краще передбачає розв'язання невизначеності:
- (а) найімовірнішу суму — як єдину найбільш імовірну суму в діапазоні можливих результатів. Найімовірніша сума може краще передбачати розв'язання невизначеності, якщо можливі результати мають бінарний характер або зосереджені навколо одного значення;
 - (б) очікуване значення — як суму зважених на ймовірність сум за діапазоном можливих результатів. Очікуване значення може краще прогнозувати розв'язання невизначеності в разі наявності діапазону можливих наслідків, які не мають бінарного характеру й не зосереджені навколо одногозначення.
- 12 Якщо невизначений підхід до податку впливає на поточний податок і на відстрочений податок (наприклад, якщо він впливає як на оподатковуваний прибуток, що використовується для визначення поточного податку, так і на бази оподаткування, що використовуються для визначення відстроченого податку), суб'єкт господарювання повинен зробити послідовні судження та оцінки як щодо поточного, так і відстроченого податку.

Зміни у фактах і обставинах

- 13 Суб'єкт господарювання повинен переглянути судження або оцінку відповідно до вимог цього Тлумаченням, якщо факти та обставини, на яких ґрунтувались такі судження або оцінки, зазнали змін або якщо з'явилася нова інформація, яка впливає на судження або оцінку. Наприклад, внаслідок зміни у фактах та обставинах можуть змінитися висновки суб'єкта господарювання щодо прийнятності підходу до податку або щодо зробленої суб'єктом господарювання оцінки впливу невизначеності, або щодо одного й іншого. У пунктах А1–А3 викладено настанови щодо змін у фактах і обставинах.
- 14 Суб'єкт господарювання повинен відображати вплив зміни у фактах і обставинах або надходження нової інформації як зміну в обліковій оцінці із застосуванням МСБО 8 *«Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»*. Суб'єкт господарювання повинен застосовувати МСБО 10 *«Події після звітного періоду»*, щоб з'ясувати, чи є зміна, що сталася після звітного періоду, подією, що вимагає або не вимагає коригування.

Додаток А Керівництво щодо застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною Тлумачення КТМФЗ 23 й має таку саму силу, що й решта частин КТМФЗ 23.

Зміни у фактах і обставинах (пункт 13)

- A1 При застосуванні пункту 13 цього Тлумачення суб'єкт господарювання повинен оцінити доречність і вплив зміни у фактах та обставинах або нової інформації в контексті чинного податкового законодавства. Наприклад, певна подія може призвести до перегляду судження або оцінки, зроблених для якогось одного, але не іншого підходу до податку, якщо такі підходи до податку регулюються різними податковими законами.
- A2 До прикладів змін у фактах і обставинах або нової інформації, що, залежно від обставин, можуть призвести до перегляду судження або оцінки відповідно до вимог цього Тлумачення належать, зокрема, такі:
- (a) перевірки або дії податкового органу. Наприклад:
 - (i) згода або незгода податкового органу з підходом до податку або з подібним підходом доподатку, застосованим суб'єктом господарювання;
 - (ii) інформація про те, що податковий орган погодився або не погодився з подібним підходом до податку, застосованим іншим суб'єктом господарювання; та
 - (iii) інформація про суму, одержану або сплачену для врегулювання подібного підходу доподатку;
 - (б) зміни правилах, установлених податковим органом;
 - (в) закінчення строку дії права податкового органу на перевірку або перегляд підходу до податку.
- A3 Відсутність згоди або незгоди податкового органу з підходом до податку сама по собі навряд чи становить зміну у фактах і обставинах або нову інформацію, що впливає на судження та оцінки відповідно до вимог цього Тлумачення.

Розкриття інформації

- A4 У разі невизначеності навколо підходу до податку на прибуток суб'єкт господарювання повинен визначити доцільність розкриття:
- (a) суджень, зроблених при визначенні оподатковуваного прибутку (податкового збитку), баз оподаткування, невикористаних податкових збитків, невикористаних податкових вигод і ставок оподаткування із застосуванням пункту 122 МСБО 1 «Подання фінансової звітності»; та
 - (б) інформації про припущення та оцінки, зроблені при визначенні оподатковуваного прибутку (податкового збитку), баз оподаткування, невикористаних податкових збитків, невикористаних податкових вигод і ставок оподаткування із застосуванням пунктів 125–129 МСБО 1.
- A5 Якщо суб'єкт господарювання дійде висновку, що існує ймовірність прийняття податковим органом невизначеного підходу до податку, суб'єкт господарювання повинен визначити доцільність розкриття потенційного впливу невизначеності як пов'язаної з податком непередбаченої події із застосуванням пункту 88 МСБО 12.

Додаток Б

Дата набрання чинності та перехідні положення

Цей додаток є невід'ємною частиною Тлумачення КТМФЗ 23 й має таку саму силу, що й решта частин КТМФЗ 23.

Дата набрання чинності

- Б1 Суб'єкт господарювання повинен застосовувати це Тлумачення до річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2019 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення стосовно більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт.

Перехідні положення

- В2 При першому застосуванні суб'єкт господарювання повинен застосовувати це Тлумачення або:
- (а) ретроспективно із застосуванням МСБО 8, якщо це можливо зробити без використання інформації, що стала відома пізніше; або
 - (б) ретроспективно з визнанням кумулятивного ефекту першого застосування Тлумачення на дату першого застосування. У разі обрання суб'єктом господарювання цього підходу до перехідного періоду, він не повинен перераховувати порівняльну інформацію. Замість цього суб'єкт господарювання повинен визнати кумулятивний ефект першого застосування цього Тлумачення як коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду (або, залежно від ситуації, іншого компоненту власного капіталу). Датою першого застосування є початок річного звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання вперше застосовує це Тлумачення.

Тлумачення ПКТ-7

Введення євро

Посилання

- МСБО 1 “Подання фінансової звітності” (переглянутий у вересні 2007 р.);
- МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки”;
- МСБО 10 “Події після звітного періоду”;
- МСБО 21 “Вплив змін валютних курсів” (переглянутий у грудні 2003 р.);
- МСБО 27 “Консолідована та окрема фінансова звітність” (зі змінами, внесеними у січні 2008 р.).

Проблемне питання

- 1 Починаючи з 1 січня 1999 р., тобто від початку діяльності Економічно-Монетарного Союзу (ЕМС), євро набуває право самостійної валюти і встановлюються обмінні курси між євро і валютами держав-учасниць, отже, у подальшому усувається ризик майбутніх курсових різниць щодо валют країн-учасниць.
- 2 Проблемне питання полягає в тому, як застосувати МСБО 21 під час переходу від національних валют країн-учасниць Європейського Союзу до євро (“перехід”).

Консенсус

- 3 Вимоги МСБО 21 щодо перерахунку операцій в іноземній валюті та фінансової звітності закордонних господарських одиниць слід суворо виконувати під час переходу. Такий самий принцип слід застосовувати в подальшому, встановлюючи обмінні курси при прийнятті нових країн до ЕМС.
- 4 Це, зокрема, означає, що:
 - а) монетарні активи та зобов’язання в іноземній валюті, які є наслідком операцій, слід і надалі перераховувати у функціональну валюту за курсом при закритті. Будь-яку курсову різницю, що виникає, слід негайно визнавати як дохід або витрати, за винятком того, що суб’єктові господарювання слід продовжувати застосовувати свою облікову

ПКТ-7

політику щодо прибутків і збитків від курсових різниць, пов'язаних з хеджуванням валютного ризику в прогнозованих операціях;

- б) кумулятивні курсові різниці, пов'язані з перерахунком фінансової звітності закордонних господарських одиниць, визнаних в іншому сукупному доході, слід акумулювати у власному капіталі і перекласифікувати з власного капіталу у прибутки чи збитки лише за умови вибуття або часткового вибуття чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю; та
- в) курсові різниці, що виникають у результаті перерахунку зобов'язань, визначених у валютах, що беруть участь в операції, не треба включати у балансову вартість відповідних активів.

Дата консенсусу

Жовтень 1997 р.

Дата набрання чинності

Це Тлумачення набирає чинності 1 червня 1998 р. Зміни в облікових політиках слід відображати відповідно до вимог МСБО 8.

МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) змінив термінологію усіх МСФЗ. Крім того, він змінив пункт 4. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 року або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) до більш раннього періоду, ці зміни слід застосовувати до цього більш раннього періоду.

МСБО 27 (змінений у 2008 р.) змінив пункт 4б). Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, що починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 27 (змінений у 2008 р.) до більш раннього періоду, цю зміну слід застосовувати до цього більш раннього періоду.

Тлумачення ПКТ-10

Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю

Посилання

- МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки”;
- МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”.

Проблемне питання

- 1 У деяких країнах державну допомогу суб'єктам господарювання можуть спрямовувати на заохочення або довгострокову підтримку господарської діяльності в певних регіонах чи секторах промисловості. Умови для одержання такої допомоги можуть не бути пов'язані з конкретною операційною діяльністю суб'єкта господарювання. Прикладом такої допомоги є передача державою ресурсів суб'єктові господарювання, який:
 - а) здійснює діяльність у певній галузі;
 - б) продовжує діяльність у нещодавно приватизованій галузі; або
 - в) починає чи продовжує вести свій бізнес у малорозвинених регіонах.
- 2 Проблемне питання полягає в тому, чи є така державна допомога “державним грантом”, на який поширюється сфера застосування МСБО 20, а отже, чи треба її обліковувати відповідно до цього Стандарту.

Консенсус

- 3 Державна допомога суб'єктам господарювання відповідає визначенню державних грантів, наведеному в МСБО 20, навіть якщо немає умов, конкретно пов'язаних з операційною діяльністю суб'єкта господарювання, крім вимоги функціонувати у певних регіонах чи секторах промисловості. Отже, такі гранти не слід безпосередньо відображати за кредитом часток участі акціонерів.

Дата консенсусу

Січень 1998 р.

Дата набрання чинності

Це Тлумачення набирає чинності 1 серпня 1998 р. Зміни в облікових політиках слід відображати відповідно до МСБО 8.

Тлумачення ПКТ-25

Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів

Посилання

- МСБО 1 “Подання фінансової звітності” (переглянутий у 2007 р.);
- МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”;
- МСБО 12 “Податки на прибуток”.

Проблемне питання

- 1 Зміна в податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів може мати наслідки для суб'єкта господарювання через збільшення або зменшення його податкових зобов'язань чи активів. Це може відбутися, наприклад, при реєстрації на біржі інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання або при реструктуризації власного капіталу суб'єкта господарювання. Це може також відбутися внаслідок переїзду до іншої країни акціонера, який володіє контрольним пакетом акцій. В результаті такої події оподаткування суб'єкта господарювання може бути змінено; суб'єкт господарювання може, наприклад, отримати чи втратити податкові пільги або в майбутньому підлягати оподаткуванню за іншою ставкою.
- 2 Зміна в податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів може мати безпосередній вплив на поточні податкові зобов'язання чи активи суб'єкта господарювання. Зміна може також збільшити або зменшити визнані суб'єктом господарювання відстрочені податкові зобов'язання та активи – залежно від впливу зміни в податковому статусі на податкові наслідки, які виникатимуть у результаті відшкодування балансової вартості активів та зобов'язань суб'єкта господарювання.
- 3 Проблемне питання полягає в тому, як суб'єктові господарювання слід обліковувати податкові наслідки зміни у своєму податковому статусі або в податковому статусі його акціонерів.

Консенсус

- 4 Зміна в податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів не веде до збільшення або зменшення сум, які визнаються поза прибутком або

збитком. Поточні та відстрочені податкові наслідки зміни в податковому статусі слід включати до прибутку або збитку за період, якщо ці наслідки не відносяться до операцій та подій, які ведуть (у тому самому або в іншому періоді) до відображення безпосередньо за кредитом або дебетом у визнаній сумі власного капіталу, або в сумах, визнаних в іншому сукупному доході. Ці податкові наслідки, пов'язані зі змінами у визнаній сумі власного капіталу в тому самому або в іншому періоді (не включені у прибуток або збиток), слід відображати безпосередньо за дебетом чи кредитом власного капіталу. Ці податкові наслідки, пов'язані із сумами, визнаними в іншому сукупному доході, слід визнавати в іншому сукупному доході.

Дата консенсусу

Серпень 1999 р.

Дата набрання чинності

Цей консенсус набирає чинності 15 липня 2000 р. Зміни в облікових політиках слід відображати відповідно до вимог МСБО 8.

МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) змінив термінологію в усіх МСФЗ, а також змінив пункт 4. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) до більш раннього періоду, він застосовує ці зміни до цього більш раннього періоду.

Тлумачення ПКТ-29

Угоди про концесію послуг: розкриття інформації

Посилання

- МСФЗ 16 «Оренда»;
- МСБО 1 «Подання фінансової звітності» (переглянутий у 2007 р.);
- МСБО 16 «Основні засоби» (переглянутий у 2003 р.);
- МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»;
- МСБО 38 «Нематеріальні активи» (переглянутий у 2004 р.);
- КТМФЗ 12 «Угоди про концесію послуг».

Проблемне питання

- 1 Суб'єкт господарювання (оператор) може укласти угоди з іншим суб'єктом господарювання (надавачем) про надання послуг, які забезпечують громадський доступ до об'єктів основної економічної та соціальної інфраструктури. Надавачем може виступати суб'єкт господарювання державного або приватного сектора, в тому числі й орган державного управління. Прикладами угод про концесію послуг може бути водопостачання та водовідведення, автошляхи, автостоянки, тунелі, мости, аеропорти та телекомунікаційні мережі. Угоди, які не належать до угод про концесію послуг, – це такі угоди, за якими суб'єкти господарювання передають стороннім організаціям надання певних внутрішніх послуг (наприклад, кафетерій для працівників, технічне обслуговування будівлі, функції бухгалтерського обліку або сфери ІТ).
- 2 Угода про концесію послуг, як правило, передбачає передачу на період концесії від надавача до оператора:
 - а) права надавати послуги, які забезпечують громадський доступ до об'єктів основної економічної та соціальної інфраструктури; та
 - б) в деяких випадках – право використовувати визначені матеріальні активи, нематеріальні активи або фінансові активи;
 в обмін на це оператор зобов'язується:
 - в) протягом періоду концесії надавати послуги на певних умовах; та
 - г) повернути (якщо це доречно) після завершення періоду концесії всі права, отриманні на початку періоду концесії, та / або придбані протягом періоду концесії.
- 3 Спільною ознакою всіх угод про передачу в концесію послуг є те, що оператор і отримує права, і несе зобов'язання надавати громадські послуги.
- 4 Проблемне питання полягає в тому, яку інформацію слід розкривати операторові та надавачеві у примітках до фінансової звітності.
- 5 Певні аспекти угод про концесію послуг та розкриття інформації щодо них уже розглянуті чинними Міжнародними стандартами фінансової звітності (наприклад, МСБО 16 застосовується до придбання об'єктів основних засобів, МСФЗ 16 застосовується до оренди активів, а МСБО 38 застосовується до придбання нематеріальних активів). Однак угода про концесію послуг може передбачати договори до виконання, які не розглядаються Міжнародними стандартами фінансової звітності, якщо тільки ці договори не є обтяжливими (тоді застосовується МСБО 37). Отже, це Тлумачення розглядає додаткові вимоги до розкриття інформації за угодами про концесію послуг.

Консенсус

- 6 Визначаючи належне розкриття інформації в примітках, слід розглядати всі аспекти угоди про концесію послуг. Оператор і надавач повинні в кожному періоді розкривати таку інформацію:
- а) опис угоди;
 - б) значущі умови угоди, які можуть вплинути на суму, час і певність майбутніх грошових потоків (наприклад, визначають період концесії, дати зміни цін та основа, на якій визначається зміна ціни і повторні переговори);
 - в) характер і обсяг (наприклад, кількість, період або належна сума):
 - i) прав на використання визначених активів;
 - ii) зобов'язання надавати послуги або право очікувати забезпечення послуг;
 - iii) зобов'язання придбати або побудувати об'єкти основних засобів;
 - iv) зобов'язання надати або право отримати визначені активи в кінці періоду концесії;
 - v) можливість поновлення або припинення (угоди); та
 - vi) інші права та зобов'язання (наприклад, капітальний ремонт);
 - г) зміни в умовах угоди, що відбулися протягом періоду; та
 - г) як класифікована угода про концесію послуг.
- 6А Оператор повинен розкривати суму доходу від звичайної діяльності та прибутку чи збитку, визнаних у періоді обміну послуг з будівництва на фінансовий або на нематеріальний актив.
- 7 Розкриття інформації, що його вимагає пункт 6 цього Тлумачення, слід надавати або окремо за кожною угодою про концесію послуг, або в агрегованому вигляді за кожним класом угод про концесію послуг. Класом вважається групування угод про концесію послуг, які передбачають надання послуг подібного характеру (наприклад, послуги зі збору мита, телекомунікаційні послуги або ж послуги з водопостачання).

Дата консенсусу

Травень 2001 р.

Дата набрання чинності

Це Тлумачення набирає чинності з 31 грудня 2001 р.

Суб'єкт господарювання застосовує зміни в пунктах бг) та 6А до річних періодів, що починаються 1 січня 2008 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує КТМФЗ 12 до більш раннього періоду, то ці зміни застосовуються до такого більш раннього періоду.

МСФЗ 16, випущений у січні 2016 р., змінив пункт 5. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 16.

Тлумачення ПКТ 32

Нематеріальні активи: витрати на вебсайт

Посилання

- МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу".
- МСФЗ 15 "Дохід від договорів з клієнтами"
- МСФЗ 16 "Оренда"
- МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (переглянутий у 2007 р.);
- МСБО 2 "Запаси" (переглянутий у 2003 р.); МСБО 17 "Оренда" (переглянутий у 2003 р.);
- МСБО 16 "Основні засоби" (переглянутий у 2003 р.);
- МСБО 36 "Зменшення корисності активів" (переглянутий у 2004 р.);
- МСБО 38 "Нематеріальні активи" (переглянутий у 2004 р.);

Проблемне питання

- 1 Суб'єкт господарювання може нести внутрішні витрати на розробку та підтримку свого власного вебсайту для внутрішнього або зовнішнього доступу. Вебсайт, призначений для зовнішнього доступу, може використовуватись для різних цілей, таких як реклама та стимулювання попиту на власні продукти та послуги суб'єкта господарювання, надання електронних послуг та продаж продуктів та послуг. Вебсайт, призначена для внутрішнього доступу, може використовуватись для розміщення політик компанії та інформації про її клієнтів, а також для пошуку відповідної інформації.
- 2 Етапи розробки вебсайту можна описати таким чином:
 - а) Планування – включає проведення економічного обґрунтування, визначення цілей та специфікацій, оцінку альтернатив та вибір переваг.
 - б) Розробка прикладного програмного забезпечення та інфраструктури – включає отримання імені домена, придбання та розробку апаратних засобів та операційного програмного забезпечення, інсталяцію розроблених прикладних програм та тестування в умовах стресового навантаження.
 - в) Розробка графічного дизайну – включає проектування зовнішнього вигляду вебсторінок.
 - г) Розробка контенту – включає створення, придбання, підготовку та вивантаження інформації (текстової або графічної) на вебсайт до завершення розробки вебсайту. Ця інформація може або зберігатись в окремих базах даних, інтегрованих у вебсайт (чи до яких є доступ з вебсайту), або бути закодованою безпосередньо у вебсторінках.
- 3 Відразу після завершення розробки вебсайту починається операційний етап. Упродовж цього етапу суб'єкт господарювання здійснює підтримку та вдосконалення прикладних програм, інфраструктури, графічного дизайну та контенту вебсайту.
- 4 При здійсненні обліку внутрішніх витрат на розробку та функціонування власного вебсайту суб'єкта господарювання для внутрішнього або зовнішнього доступу виникають такі проблеми:
 - а) чи є вебсайт внутрішньо створеним нематеріальним активом, на який поширюються вимоги МСБО 38; та
 - б) відповідний обліковий підхід до таких витрат.
- 5 Це тлумачення не застосовується до видатків на придбання, розробку та експлуатацію апаратних засобів (наприклад, вебсерверів, серверів додаткового розподілу інформації, виробничих серверів та доступу до мережі Інтернет) вебсайту. Такі видатки обліковуються згідно з МСБО 16. Крім того, коли суб'єкт господарювання несе видатки на провайдера Інтернет-послуг, який здійснює хостинг вебсайту суб'єкта господарювання, то такі видатки визнаються як витрати згідно з МСБО 1.88 та *Концептуальною основою фінансової звітності*, при отриманні послуг.

- 6 МСБО 38 не застосовується до нематеріальних активів, утримуваних суб'єктом господарювання для продажу у звичайному ході бізнесу (див. МСБО 2 та МСФЗ 15) або оренди нематеріальних активів, що обліковуються відповідно до МСФЗ 16. Відповідно, це тлумачення не застосовується до видатків на розробку чи підтримання вебсайту (або програмного забезпечення вебсайту) для продажу іншому суб'єктові господарювання або що обліковується відповідно до МСФЗ 16.

Консенсус

- 7 Власний вебсайт суб'єкта господарювання, що є результатом розробки та призначена для внутрішнього або зовнішнього доступу, є внутрішньо генерованим нематеріальним активом, на який поширюються вимоги МСБО 38.
- 8 Вебсайт, що є результатом розробки, визнається як нематеріальний актив тоді і тільки тоді, коли, крім виконання загальних вимог, викладених в МСБО 38.21 стосовно визнання та первісної оцінки, суб'єкт господарювання може виконати вимоги, викладені в МСБО 38.57. Зокрема, суб'єкт господарювання може бути здатний задовольнити вимогу продемонструвати, як його вебсайт генеруватиме можливі майбутні економічні вигоди у відповідності з МСБО 38.57(г), коли, наприклад, вебсайт здатний генерувати доходи, включаючи прямі доходи від надання можливості розміщувати замовлення. Суб'єкт господарювання не може продемонструвати, як вебсайт, розроблена виключно або головним чином для рекламування своїх власних продуктів та послуг та стимулювання попиту на них, генеруватиме можливі майбутні економічні вигоди, а, отже, всі видатки на розробку такого вебсайту визнаються як витрати коли вони понесені.
- 9 Будь-які внутрішні витрати на розробку та підтримання власного вебсайту суб'єкта господарювання обліковуються у відповідності з МСБО 38. Щоб визначити відповідний обліковий підхід, слід оцінити характер кожного виду діяльності, на який понесені витрати (наприклад, навчання працівників та підтримка вебсайту), та етап розробки або супроводження вебсайту (додаткове керівництво уміщено в ілюстративному прикладі, що супроводжує це тлумачення).
Наприклад:
- а) етап планування за своєю природою подібний до етапу дослідження в МСБО 38.54–.56. Видатки, понесені на цьому етапі, визнаються як витрати коли вони понесені;
 - б) етап розробки прикладних програм та інфраструктури, етап графічного дизайну та етап розробки контенту (тією мірою, якою такий контент розробляється для будь-яких інших цілей, крім рекламування власних продуктів і послуг суб'єкта господарювання та стимулювання попиту на них), подібні за своїм характером до етапу розробки в МСБО 38.57–.64. Видатки, понесені на цих етапах, включаються у собівартість вебсайту, визнаної як нематеріальний актив згідно з пунктом 8 цього тлумачення, якщо ці видатки можна безпосередньо віднести на собівартість і вони необхідні для створення, виготовлення або підготовки вебсайту, для того, щоб вона могла функціонувати так, як це передбачено керівництвом. Наприклад, видатки на придбання або створення контенту (окрім контенту, що рекламує власні продукти та послуги суб'єкта господарювання або стимулює попит на них), спеціально для вебсайту, або видатки, які уможливають використання контенту вебсайту (наприклад, плата за придбання ліцензії на репродукування), включаються у собівартість розробки, якщо ця умова виконується. Проте, згідно з МСБО 38.71, видатки на нематеріальну статтю, які первісно були визнані як витрати у попередній фінансовій звітності, не визнаються як частина собівартості нематеріального активу на пізнішу дату (наприклад, якщо собівартість авторських прав повністю амортизована, а контент потім викладений на вебсайті);
 - в) видатки, понесені на етапі розробки контенту (тією мірою, якою такий контент розробляється для рекламування власних продуктів і послуг суб'єкта господарювання та стимулювання попиту на них (наприклад, видатки на цифрові фотографії продуктів)), визнаються як витрати, якщо вони понесені згідно з МСБО 38.69(в). Наприклад, обліковуючи видатки на професійні послуги цифрової зйомки власних продуктів суб'єкта господарювання та на поліпшення якості знімків, такі видатки слід визнавати як витрати коли професійні послуги отримані у процесі розробки контенту, а не коли цифрові фотографії розміщені на вебсайті;
 - г) операційний етап починається відразу після завершення розробки вебсайту. Видатки, понесені на цьому етапі, визнаються як витрати, коли вони понесені, окрім випадків, коли вони відповідають критеріям, викладеним в МСБО 38.18.

- 10 Веб-сайт, що визнаний як нематеріальний актив згідно з пунктом 8 цього тлумачення, оцінюється після первісного визнання шляхом застосування вимог МСБО 38.72–.87. Найкраща оцінка строку корисної експлуатації веб-сторінки має бути короткою.

Дата консенсусу

Травень 2001 р.

Дата набрання чинності

Це тлумачення набирає чинності 25 березня 2002 р. Наслідки прийняття цього тлумачення обліковуються з використанням вимог перехідного періоду, викладених у версії МСБО 38, випущеній у 1998 р. Тому, якщо вебсайт не відповідає критеріям визнання нематеріального активу, але раніше була визнана як актив, визнання відповідної статті слід припинити на дату, коли це тлумачення набирає чинності. Якщо вебсайт існує, і видатки на її розробку відповідають критеріям визнання нематеріального активу, але вона раніше не була визнана як актив, то цей нематеріальний актив не слід визнавати на дату, коли це тлумачення набирає чинності. Якщо вебсайт існує, видатки на її розробку відповідають критеріям визнання нематеріального активу і вона раніше була визнана як актив та первісно оцінена за собівартістю, то первісно визнана сума вважається належним чином визначеною.

МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) змінив термінологію, що вживається в МСФЗ. Крім того, він змінив пункт 5. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) для більш раннього періоду, то ці зміни застосовуються до такого більш раннього періоду.

МСФЗ 15 *“Дохід від договорів з клієнтами”*, випущений у травні 2014 р., змінив розділ *“Посилання”* та пункт 6. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо застосовує МСФЗ 15.

МСФЗ 16, випущений у січні 2016 р., змінив пункт 6. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо застосовує МСФЗ 16.

Документ *“Зміни до посилань на Концептуальну основу в стандартах МСФЗ”*, випущений у 2018 р., змінив пункт 5. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для річних періодів, що починаються з 1 січня 2020 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволено, якщо одночасно суб'єкт господарювання застосовує також усі інші зміни, внесені документом *“Зміни до посилань на Концептуальну основу в стандартах МСФЗ”*. Суб'єкт господарювання застосовує зміну до ПКТ-32 ретроспективно відповідно до МСБО 8 *“Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”*. Однак, якщо суб'єкт господарювання визнає, що ретроспективне застосування було б недоцільним або спричинило б надмірні витрати чи зусилля, він застосовує зміну до ПКТ-32, посилаючись на пункти 23–28, 50–53 та 54Д МСБО 8.

Загальні роз'яснення Мінфіну

Неможливість обміну. Зміни, що вносяться до МСБО 21
31 Січня 2024

Міжнародна податкова реформа — типові правила Другого компонента.
Зміни до МСБО 12
20 Вересня 2023

Угоди фінансування постачальників. Зміни до МСБО 7 та МСФЗ 7
20 Вересня 2023

Непоточні зобов'язання із спеціальними умовами. Зміни, що вносяться до МСБО 1
28 Червня 2023

Орендне зобов'язання в операціях продажу та зворотної оренди. Зміни до МСФЗ 16
02 Червня 2023

Перше застосування МСФЗ 17 і МСФЗ 9 — порівняльна інформація
28 Квітня 2022

Щодо складання та подання фінансової звітності підприємствами, які самостійно
прийняли рішення про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності
03 Березня 2021

МСФЗ 16 та covid-19
18 Травня 2020

МСФЗ 9 та covid-19
15 Травня 2020

Лист-роз'яснення про оприлюднення фінансової звітності
07 Грудня 2018

Лист Міністерства фінансів щодо тлумачення
міжнародних стандартів фінансової звітності
24 Вересня 2018

Міністерство фінансів роз'яснило порядок складання та оприлюднення фінансової
звітності відповідно до вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову
звітність в Україні"
27 Лютого 2018

Міністерство фінансів роз'яснило застосування міжнародних стандартів фінансової
звітності відповідно до вимог Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову
звітність в Україні"
17 Грудня 2017

Міжнародна податкова реформа — типові правила Другого компонента

Зміни до МСБО 12

Зміни, що вносяться до МСБО 12 «Податки на прибуток»

Додано пункти 4А, 88А–88Г (в тому числі заголовки до них і рамки навколо пункту 88Г) і 98І.

Сфера застосування

- ...
- 4А Цей Стандарт застосовується до податків на прибуток, що зумовлені податковим законодавством, введеним або суттєво введеним у дію для запровадження типових правил Другого компонента, опублікованих Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), включно з податковим законодавством, що запроваджує кваліфіковані внутрішні мінімальні додаткові податки, описані у зазначених правилах. Таке податкове законодавство та податки на прибуток, що випливають з нього, надалі йменуються «законодавство Другого компонента» та «податки на прибуток Другого компонента». Як виняток із вимог цього Стандарту, суб'єкт господарювання ні визнає відстрочені податкові активи та зобов'язання за податками на прибуток Другого компонента, ні розкриває інформацію про них.
- ...

Розкриття інформації

- ...
- Міжнародна податкова реформа — типові правила Другого компонента**
- 88А Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про те, що він застосував виняток щодо визнання відстрочених податкових активів і зобов'язань за податками на прибуток Другого компонента й розкриття інформації про них (див. пункт 4А).
- 88Б Суб'єкт господарювання розкриває окремо свої поточні податкові витрати (доходи), пов'язані з податками на прибуток Другого компонента.
- 88В У періоди, в які законодавство Другого компонента було введено або суттєво введено в дію, але ще не набрало чинності, суб'єкт господарювання розкриває інформацію, що відома або може бути обґрунтовано оцінена, яка допомагає користувачам фінансової звітності зрозуміти експозицію суб'єкта господарювання до податків на прибуток Другого компонента, що випливають із такого законодавства.
- 88Г Для досягнення мети розкриття інформації, передбаченої пунктом 88В, суб'єкт господарювання розкриває кількісну та якісну інформацію про свою експозицію до податків на прибуток Другого компонента станом на кінець звітного періоду. Ця інформація може не відповідати всім конкретним вимогам законодавства Другого компонента й може бути надана у формі індикативного діапазону. Тією мірою, якою інформація не є відомою чи не може бути обґрунтовано оцінена, суб'єкт господарювання натомість розкриває заяву про це й розкриває інформацію про поступ суб'єкта господарювання в оцінюванні своєї експозиції.

Приклади, що ілюструють пункти 88В–88Г

До прикладів інформації, яку суб'єкт господарювання міг би розкрити для досягнення мети та на виконання вимог пунктів 88В–88Г, належать:

- а) якісна інформація на зразок інформації про те, як законодавство Другого компонента вплинуло на суб'єкта господарювання, та про основні юрисдикції, в яких можуть існувати експозиції до податків на прибуток Другого компонента; та
- б) кількісна інформація на зразок:
- i) зазначення частки прибутків суб'єкта господарювання, що можуть підпадати під податки на прибуток Другого компонента, та середню ефективну ставку податку, застосовну до зазначених прибутків; або
- ii) зазначення того, як змінилася б середня ефективна ставка податку суб'єкта господарювання, якби законодавство Другого компонента набрало чинності.

Дата набрання чинності

- ...
- 98ї Документ «*Міжнародна податкова реформа — типові правила Другого компонента*», оприлюднений у травні 2023 року, додає пункти 4А та 88А–88Г. Суб'єкт господарювання:
- а) застосовує пункти 4А та 88А негайно після оприлюднення цих змін і ретроспективно згідно з МСБО 8; та
 - б) застосовує пункти 88Б–88Г до річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2023 року або пізніше. Суб'єкт господарювання не зобов'язаний розкривати інформацію, передбачену цими пунктами, за будь-який проміжний період, що закінчується 31 грудня 2023 року або раніше.

Угоди фінансування постачальників

Зміни до МСБО 7 та МСФЗ 7

Зміни, що вносяться в МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»

Додано пункти 44Д–44Є та заголовки до них і пункти 62–63. Для спрощення читання ці пункти та їхні заголовки підкреслено не було. До заголовку перед пунктом 53 внесено зміни. Новий текст у цьому заголовку підкреслено.

Угоди фінансування постачальників

- 44Д** Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про свої угоди фінансування постачальників (які описано в пункті 44Е), яка дає користувачам фінансової звітності оцінювати вплив таких угод на зобов'язання та рух грошових коштів суб'єкта господарювання та на експозицію суб'єкта господарювання до ризику ліквідності.
- 44Е** Угоди фінансування постачальників характеризуються тим, що один або кілька фінансувальників пропонують сплатити суми, які суб'єкт господарювання винен своїм постачальникам, а суб'єкт господарювання погоджується здійснити оплату відповідно до умов угод у ту саму дату, коли здійснюється оплата на користь постачальників, або пізніше. Ці угоди надають суб'єктові господарювання довші строки оплати або постачальникам суб'єкта господарювання — коротші строки оплати в порівнянні з крайнім терміном оплати відповідного рахунка-фактури. Угоди фінансування постачальників часто називають фінансуванням ланцюжка постачання, фінансуванням кредиторської заборгованості або угодами зворотного факторингу. Угоди, які являють собою винятково засоби покращення кредитної якості (наприклад, фінансові гарантії, що включають у себе акредитиви, які використовуються як гарантії) чи інструменти, що їх суб'єкт господарювання використовує для безпосереднього здійснення розрахунків із постачальником за сумами заборгованості (наприклад, кредитні картки), не є угодами фінансування постачальників.
- 44Є** Для досягнення цілей пункту 44Д суб'єкт господарювання розкриває в сукупності стосовно своїх угод фінансування постачальників:
- a) умови цих угод (наприклад, довші строки здійснення оплати та надані забезпечення або гарантії). Однак суб'єкт господарювання розкриває окремо умови угод, що мають відмінні умови;
 - b) станом на початок і кінець звітного періоду:
 - i) значення балансової вартості (та відповідні статті, подані у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання) фінансових зобов'язань, що належать до угоди фінансування постачальника;
 - ii) значення балансової вартості (та відповідні статті) фінансових зобов'язань, розкритих за пунктом (i), за якими постачальники вже отримали оплату від фінансувальників;
 - iii) діапазон строків здійснення оплати (наприклад, 30–40 днів з дати рахунка-фактури) як для фінансових зобов'язань, розкритих за пунктом (i), так і для зіставної торговельної кредиторської заборгованості, яку угода фінансування постачальника не охоплює. Зіставною торговельною кредиторською заборгованістю є, наприклад, торговельна кредиторська заборгованість суб'єкта господарювання в межах того самого напрямку господарської діяльності або тієї самої юрисдикції, що й фінансові зобов'язання, розкриті за пунктом (i). Якщо діапазони строків здійснення оплати є широкими, то суб'єкт господарювання розкриває пояснювальну інформацію про такі діапазони чи розкриває додаткові діапазони (наприклад, стратифіковані діапазони);
 - в) тип та ефект негрошових змін балансової вартості фінансових зобов'язань, розкритих за пунктом (b)(i). До прикладів негрошових змін належать ефект об'єднання бізнесу, курсові різниці або інші операції, що не вимагають використання грошових коштів або еквівалентів грошових коштів (див. пункт 43).

...

Дата набрання чинності та перехідні положення

- ...
- 62 Документ «Угоди фінансування постачальників», оприлюднений у травні 2023 року, додає пункти 44Д–44Є. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2024 року або пізніше. Допускається дострокове застосування. Якщо суб'єкт господарювання застосовує зазначені зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 63 Застосовуючи «Угоди фінансування постачальників», суб'єкт господарювання не зобов'язаний розкривати:
- а) порівняльну інформацію за будь-які звітні періоди, подані до початку річного звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання застосовує ці зміни вперше;
 - б) інформацію, якої в решті випадків вимагає пункт 44Є(б)(ii)–(iii), станом на початок річного звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання застосовує ці зміни вперше;
 - в) інформацію, якої в решті випадків вимагають пункти 44Д–44Є, за будь-який проміжний період, поданий у межах річного звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання застосовує ці зміни вперше.

Зміни, що вносяться в МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»

Пункт 4433 додано. У додатку Б змінено пункт Б11Д. У Керівництво з впровадження МСФЗ 7 додано пункт КВ18А. Частина тексту з пункту КВ18 перенесено до складу нового пункту КВ18А, що був доданий. Вилучений текст закреслено, а новий чи перенесений текст підкреслено.

Дата набрання чинності та перехідні положення

...

4433 Документ «Угоди фінансування постачальників», оприлюднений у травні 2023 року, що також вносить зміни до МСБО 7, вніс зміну до пункту Б11Д. Суб'єкт господарювання застосовує зазначену зміну при застосуванні ним змін до МСБО 7.

...

Додаток Б Керівництво щодо застосування

Характер та величина ризиків, пов'язаних з фінансовими інструментами (пункти 31–42)

...

Розкриття кількісної інформації про ризик ліквідності (пункти 34(а) та 39(а) та(б))

...

Б11Д Інші чинники, що їх суб'єкт господарювання може врахувати, розкриваючи інформацію, яку вимагає пункт 39(в), включають, але не обмежуються, тим, чи суб'єкт господарювання:

- (а) має реалізовані можливості позики (наприклад, програму з випуску комерційних паперів) або інші кредитні лінії (наприклад, кредитні лінії “стенд-бай”), до яких він може мати доступ, щоб задовольнити потреби у ліквідності;
- (б) має депозити в центральних банках для задоволення потреб у ліквідності;
- (в) має дуже різноманітні джерела фінансування;
- (г) має значні концентрації ризику ліквідності своїх активів або своїх джерел фінансування;
- (г) має процеси внутрішнього контролю та плани дій на випадок непередбачених подій для управління ризиком ліквідності;
- (д) має інструменти, що містять умови прискореного погашення (наприклад, при зниженні кредитного рейтингу суб'єкта господарювання);
- (е) має інструменти, що можуть вимагати внесення застави (наприклад, вимоги сплати маржі для похідних фінансових інструментів);

- (є) має інструменти, які дозволяють суб'єктові господарювання вибирати, погашає він свої фінансові зобов'язання, надаючи грошові кошти (чи інший фінансовий актив), чи надаючи свої власні акції;~~або~~
- (ж) має інструменти, що є предметом основних угод про взаємну компенсацію; або
- (з) мав доступ, або має доступ до, можливостей за угодами фінансування постачальників (як описано в пункті 44Е МСБО 7) які надають суб'єкту господарювання подовжені терміни оплати або постачальникам суб'єкта господарювання умови дострокового платежу.

Непоточні зобов'язання із спеціальними умовами

Зміни, що вносяться до МСБО 1

Зміни, що вносяться до МСБО 1 “Подання фінансової звітності”

Пункти 60, 71, 72А, 74 та 139Р змінено. Додано пункти 72Б та 139Т. Одразу після пункту 76 додано пункт 76ХА. Новий текст підкреслено, а вилучений текст закреслено. Пункти 69 і 75 не змінювались, але їх включено для спрощення посилань.

Структура та зміст

...

Звіт про фінансовий стан

...

Розмежування на поточні та непоточні

- 60 Суб'єкт господарювання подає поточні та непоточні активи й поточні та непоточні зобов'язання як окремі класифікації у своєму звіті про фінансовий стан відповідно до пунктів 66–76Б, за винятком випадків, коли подання, що базується на ліквідності, надає інформацію, що є достовірною та більш доречною. У разі застосування такого винятку суб'єкт господарювання подає всі активи та зобов'язання у порядку їхньої ліквідності.

...

Поточні зобов'язання

- 69 Суб'єкт господарювання класифікує зобов'язання як поточне, якщо:
- він сподівається погасити це зобов'язання в ході свого звичайного операційного циклу;
 - він утримує це зобов'язання в основному з метою продажу;
 - зобов'язання підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців після звітного періоду; або
 - він не має права відстрочити погашення зобов'язання наприкінці звітного періоду щонайменше на дванадцять місяців після звітного періоду.

Усі інші зобов'язання суб'єкту господарювання слід класифікувати як непоточні.

...

Утримувані в основному з метою продажу (пункт 69(б)) або такі, що підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців (пункт 69(в))

- 71 Інші поточні зобов'язання не погашаються як частина звичайного операційного циклу, а підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після звітного періоду або утримуються в основному з метою продажу. Це, наприклад, деякі фінансові зобов'язання, що відповідають визначенню утримуваних для продажу, наведеному в МСФЗ 9, банківські овердрафти та поточна частина непоточних фінансових зобов'язань, дивіденди до сплати, податки на прибуток та інша неторговельна кредиторська заборгованість. Фінансові зобов'язання, що забезпечують фінансування на довгостроковій основі (тобто вони не є частиною робочого капіталу, що використовується у звичайному операційному циклі суб'єкта господарювання) і не підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після завершення звітного періоду, є непоточними зобов'язаннями, на які поширюються вимоги пунктів 72А–75 74 і 75.

...

Право відстрочити погашення щонайменше на дванадцять місяців (пункт 69(є))

- 72A ~~Право суб'єкта господарювання відстрочити погашення зобов'язання щонайменше на дванадцять місяців після звітного періоду повинне мати суть та, як показано у пунктах 72Б-75 ~~73-75~~, повинно існувати на кінець звітного періоду. Якщо право відстрочити погашення обумовлене виконанням певних умов суб'єктом господарювання, то це право існує наприкінці звітного періоду лише в тому разі, якщо суб'єкт господарювання виконує ці умови наприкінці звітного періоду. Суб'єкт господарювання повинен виконувати ці умови наприкінці звітного періоду, навіть якщо позикодавець не перевіряє їх дотримання до настання пізнішої дати.~~
- 72Б Право суб'єкта господарювання відстрочити погашення зобов'язання, що виникає за кредитною угодою, щонайменше на дванадцять місяців після завершення звітного періоду може бути обумовлене виконанням суб'єктом господарювання умов, визначених такою кредитною угодою (далі – “спеціальні умови”). З метою застосування пункту 69(г) такі спеціальні умови:
- а) впливають на те, чи існує таке право на кінець звітного періоду – як проілюстровано в пунктах 74-75 – якщо від суб'єкта господарювання вимагається виконувати спеціальну умову на кінець звітного періоду або раніше. Така спеціальна умова впливає на те, чи існує відповідне право на кінець звітного періоду, навіть якщо виконання цієї спеціальної умови оцінюється лише після завершення звітного періоду (наприклад, спеціальна умова ґрунтується на фінансовому стані суб'єкта господарювання на кінець звітного періоду, але оцінюється на предмет її виконання лише після завершення звітного періоду);
 - б) не впливають на те, чи існує відповідне право на кінець звітного періоду, якщо від суб'єкта господарювання вимагається виконувати спеціальну умову лише після завершення звітного періоду (наприклад, спеціальна умова ґрунтується на фінансовому стані суб'єкта господарювання шість місяців після завершення звітного періоду).
- ...
- 74 Якщо суб'єкт господарювання порушує спеціальну умову довгострокової кредитної угоди на кінець звітного періоду або раніше, внаслідок чого зобов'язання підлягає сплаті за вимогою, зобов'язання класифікується як поточне, навіть якщо кредитор погодився (після звітного періоду і до затвердження фінансової звітності до випуску) не вимагати платежу внаслідок порушення. Суб'єкт господарювання класифікує зобов'язання як поточне, тому що на кінець звітного періоду він не має права відстрочити погашення зобов'язання щонайменше на дванадцять місяців після цієї дати.
- 75 Проте зобов'язання класифікується як непоточне, якщо кредитор до настання кінця звітного періоду погодився надати пільговий період, що закінчується щонайменше через дванадцять місяців після звітного періоду, протягом якого суб'єкт господарювання може виправити порушення та протягом якого кредитор не може вимагати негайного повернення.
- ...
- 76XA Застосовуючи пункти 69–75, суб'єкт господарювання може класифікувати зобов'язання, що виникають за кредитною угодою, як непоточні, якщо право суб'єкта господарювання відстрочити погашення цих зобов'язань обумовлене виконанням суб'єктом господарювання спеціальних умов протягом дванадцяти місяців після завершення звітного періоду (див. пункт 72Б(б)). У таких ситуаціях суб'єкт господарювання розкриває в примітках інформацію, що дає змогу користувачам фінансової звітності зрозуміти ризик того, що зобов'язання можуть стати такими, що підлягають поверненню протягом дванадцяти місяців після завершення звітного періоду, в тому числі:**
- а) інформацію про спеціальні умови (включно з характером спеціальних умов і тим, коли від суб'єкта господарювання вимагається їх виконувати) та балансову вартість пов'язаних зобов'язань;
 - б) факти та обставини, якщо такі існують, які вказують на те, що суб'єктові господарювання може бути складно виконувати спеціальні умови: наприклад, про те, що суб'єкт господарювання протягом звітного періоду чи після його завершення вчинив дії, спрямовані на уникнення чи обмеження наслідків потенційного порушення. До таких фактів і обставин може також належати той факт, що суб'єкт господарювання не виконав би спеціальні умови, якби їх виконання оцінювалось на підставі обставин суб'єкта господарювання на кінець звітного періоду.
- ...

Перехід та дата набрання чинності

- ...
- 139P Документ “Класифікація зобов’язань як поточні або непоточні”, випущений у січні 2020 року, змінив пункти 69, 73, 74 і 76 та додав пункти 72А, 75А, 76А і 76Б. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни для річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2024 року ~~1 січня 2023 року~~ або пізніше, ретроспективно відповідно до МСБО 8. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду після випуску документа “Непоточні зобов’язання із спеціальними умовами” (див. пункт 139Т), він також застосовує “Непоточні зобов’язання із спеціальними умовами” для такого періоду. Якщо суб’єкт господарювання застосовує документ “Класифікація зобов’язань як поточні або непоточні” зазначені зміни для більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт.
- ...
- 139Т Документ “Непоточні зобов’язання із спеціальними умовами”, випущений у жовтні 2022 року, змінив пункти 60, 71, 72А, 74 і 139Р та додав пункти 72Б і 76ХА. Суб’єкт господарювання застосовує:
- а) зміну пункту 139Р – негайно після випуску документа “Непоточні зобов’язання із спеціальними умовами”;
 - б) усі інші зміни – для річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2024 року або пізніше, ретроспективно відповідно до МСБО 8. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни для більш раннього періоду, він також застосовує для цього періоду документ “Класифікація зобов’язань як поточні або непоточні”. Якщо суб’єкт господарювання застосовує документ “Непоточні зобов’язання із спеціальними умовами” для більш раннього періоду, він повинен розкрити цей факт.

Орендне зобов'язання в операціях продажу та зворотної
оренди
Зміни до МСФЗ 16

Зміни до МСФЗ 16

Пункти 102А, В1Г та В20Г¹ додано, а пункт В2 змінено. Перед параграфом В20Г¹ додається новий заголовок. Новий текст підкреслюється, а видалений текст закреслюється.

Операції продажу та зворотної оренди

...

Оцінювання того, чи є передача активу продажем

...

Передача активу є продажем

...

102А Після дати початку оренди, орендар-продавець застосовує пункти 29–35 до активу з права користування, що виникає від зворотної оренди та пункти 36–46 до орендного зобов'язання, що виникає від зворотної оренди. Застосовуючи пункти 36–46, орендар-продавець має визначити «орендні платежі» або «переглянуті орендні платежі» у такий спосіб, що орендар-продавець не визнавав би ніякої суми прибутку або збитку, що стосується права користування, збереженого за орендарем-продавцем. Застосування вимог цього пункту не позбавляє орендаря-продавця визнавати у прибутку або збитку будь-який прибуток або збиток, пов'язаний з частковим або повним припиненням такої оренди, як того вимагає пункт 46(а).

...

Додаток В

Дата набрання чинності та перехідні положення

Дата набрання чинності

...

В1Г Документом «Орендні зобов'язання в операціях продажу та зворотної оренди», випущеним у вересні 2022 року змінено пункт В2 та додано пункт 102Ат а В20Г. Орендар-продавець застосовує ці зміни до річних звітних періодів, що починаються 1 січня 2024 року або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо орендар-продавець застосовує ці зміни для більш ранніх періодів він повинен розкрити цей факт.

Перехідні положення

В2 Для цілей вимог викладених у пунктах В1-В20Е ~~В19~~, датою першого застосування є початок річного звітного періоду, у якому суб'єкт господарювання вперше застосовує цей стандарт.

...

Орендні зобов'язання в операціях продажу та зворотної оренди

В20Г Орендар-продавець застосовує документ «Орендні зобов'язання в операціях продажу та зворотної оренди» (див. пункт В1Г) ретроспективно відповідно до МСБО 8 до операцій продажу та зворотної оренди здійснених після дати першого застосування.

Перше застосування МСФЗ 17 і МСФЗ 9 — порівняльна інформація

Зміни, що вносяться до МСФЗ 17

Зміни, що вносяться до МСФЗ 17 «Страхові контракти»

Додано параграфи В2А, В28А-В28Г, В33А і заголовок перед параграфом В28А. Для спрощення читання ці параграфи підкреслено не було. Зміни до параграфу В29 не вносились, але його подано сірим шрифтом для спрощення посилань.

Додаток В

Дата набрання чинності та перехідні положення

...

Дата набрання чинності

В2А Виданий у грудні 2021 року документ «*Перше застосування МСФЗ 17 і МСФЗ 9 — порівняльна інформація*» додав параграфи В28А-В28Г та В33А. Суб'єкт господарювання, що вирішує застосувати параграфи В28А-В28Г та В33А, застосовує їх при першому застосуванні МСФЗ 17.

Перехідні положення

...

Порівняльна інформація

...

Суб'єкти господарювання, що одночасно застосовують МСФЗ 17 і МСФЗ 9 уперше

В28А Суб'єктові господарювання, що одночасно застосовує МСФЗ 17 і МСФЗ 9 уперше, дозволяється застосовувати параграфи В28Б–В28Г (накладення класифікації) з метою подання порівняльної інформації про фінансовий актив, якщо перерахунок порівняльної інформації для такого фінансового активу для МСФЗ 9 не здійснювався. Перерахунок порівняльної інформації для фінансового активу для МСФЗ 9 не здійснюватиметься, якщо суб'єкт господарювання або вирішує не здійснювати перерахунок попередніх періодів (див. параграф 7.2.15 МСФЗ 9), або здійснює перерахунок попередніх періодів, але визнання фінансового активу протягом таких попередніх періодів було припинене (див. параграф 7.2.1 МСФЗ 9).

В28Б Суб'єкт господарювання, що застосовує накладення класифікації до фінансового активу, подає порівняльну інформацію так, ніби до такого фінансового активу було застосовано вимоги МСФЗ 9 до класифікації та оцінки. Суб'єкт господарювання використовує обґрунтовано необхідну та підтверджену інформацію, що доступна на дату переходу (див. параграф В2(б)), щоб визначити, як саме, згідно з очікуваннями суб'єкта господарювання, фінансовий актив буде класифіковано та оцінено при першому застосуванні МСФЗ 9 (суб'єкт господарювання може, наприклад, використати попередні оцінки, виконані з метою підготовки до першого застосування МСФЗ 9).

В28В Застосовуючи накладення класифікації до фінансового активу, суб'єкт господарювання не зобов'язаний застосовувати вимоги щодо зменшення корисності, встановлені розділом 5.5 МСФЗ 9. Якщо, на підставі класифікації, визначеної шляхом застосування параграфу В28Б, встановлені розділом 5.5 МСФЗ 9 вимоги щодо зменшення корисності підлягали б застосуванню до фінансового активу, але суб'єкт господарювання цих вимог під час застосування накладення класифікації не застосовує, суб'єкт господарювання продовжує подавати будь-яку суму, визнану стосовно зменшення корисності в попередньому періоді відповідно до МСБО 39 «*Фінансові інструменти: визнання та оцінка*». В іншому разі будь-які суми такого роду сторнуються.

В28Г Будь-яка різниця між попередньою балансовою вартістю фінансового активу та його балансовою вартістю на дату переходу, що виникла внаслідок застосування параграфів В28Б–В28В, визнається в

- нерозподіленому прибутку на початок періоду (або, залежно від ситуації, в іншому компоненті власного капіталу) на дату переходу.
- B28Г Суб'єкт господарювання, що застосовує параграфи B28Б–B28Г:
- а) розкриває якісну інформацію, що дає користувачам фінансової звітності змогу зрозуміти:
 - і) обсяг, у якому було застосоване накладення класифікації (наприклад, чи було воно застосоване до всіх фінансових активів, визнання яких було припинене в порівняльному періоді);
 - іі) чи було застосовано (а якщо так, то в якому обсязі) вимоги щодо зменшення корисності, викладені в розділі 5.5 МСФЗ 9 (див. параграф B28В);
 - б) застосовує зазначені параграфи тільки до порівняльної інформації за звітні періоди між датою переходу на МСФЗ 17 та датою першого застосування МСФЗ 17 (див. параграфи B2 та B25); і
 - в) застосовує на дату першого застосування МСФЗ 9 перехідні положення МСФЗ 9 (див. розділ 7.2 МСФЗ 9).

Зміна категорії фінансових активів

- B29 На дату першого застосування МСФЗ 17 суб'єкт господарювання, який застосовував МСФЗ 9 до річних звітних періодів до першого застосування МСФЗ 17:
- а) має право переоцінити, чи задовольняє прийнятний фінансовий актив умові, встановленій параграфом 4.1.2(а) або параграфом 4.1.2А(а) МСФЗ 9. Фінансовий актив є прийнятним лише в тому разі, якщо фінансовий актив не утримується у зв'язку з діяльністю, що не має зв'язку з контрактами у сфері застосування МСФЗ 17. Прикладом фінансових активів, неприйнятних для переоцінки, є фінансові активи, які утримуються у зв'язку з банківською діяльністю, або фінансові активи, що утримуються у фондах, пов'язаних із інвестиційними контрактами, які перебувають поза сферою застосування МСФЗ 17.
 - б) скасовує здійснене ним раніше призначення фінансового активу як такого, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо умова, встановлена параграфом 4.1.5 МСФЗ 9, більше не виконується внаслідок застосування МСФЗ 17;
 - в) має право призначити фінансовий актив як такий, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, якщо умова, встановлена параграфом 4.1.5 МСФЗ 9, виконується;
 - г) має право призначити інвестицію в інструмент власного капіталу як таку, що оцінюється за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, із застосуванням параграфу 5.7.5 МСФЗ 9;
 - г) має право скасувати здійснене ним раніше призначення інвестиції в інструмент власного капіталу як такої, що оцінюється за справедливою вартістю через інший сукупний дохід, з застосуванням параграфу 5.7.5 МСФЗ 9.
- ...
- B33A До фінансового активу, визнання якого в період від дати переходу до дати першого застосування МСФЗ 17 було припинене, суб'єкт господарювання може застосовувати параграфи B28Б–B28Г (накладення класифікації) з метою подання порівняльної інформації так, ніби до такого активу застосовувався параграф B29. Такий суб'єкт господарювання адаптує вимоги параграфів B28Б–B28Г так, щоб накладення класифікації ґрунтувалось на тому, до якої категорії буде призначено фінансовий актив з застосуванням параграфу B29 на дату першого застосування МСФЗ 17 згідно з очікуваннями суб'єкта господарювання.

Щодо складання та подання фінансової звітності підприємствами, які самостійно прийняли рішення про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності

Згідно із частиною другою статті 12¹ Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон) підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Підприємства, крім тих, що зазначені в частині другій статті 12¹, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів фінансової звітності для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Відповідно до частини шостої статті 11 Закону фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за міжнародними стандартами складаються на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» передбачено, що фінансова звітність, складена на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності в єдиному електронному форматі, визначеному Мінфіном, подається до центру збору фінансової звітності, операційне управління яким здійснюється НКЦПФР, з метою забезпечення доступу органів державної влади, інших органів та користувачів до поданої підприємствами фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

На виконання вимог Закону наказом Міністерства фінансів України від 13.11.2020 № 709 затверджено переклад таксономії фінансової звітності за МСФЗ 2020 року та визначено єдиний електронний формат із застосуванням розширеної мови ділової звітності XBRL для подання фінансової звітності на основі таксономії фінансової звітності за МСФЗ (<https://mof.gov.ua/uk/taksonomija>).

На офіційному вебсайті Фонду МСФЗ (ifrs.org) розміщено переклад українською мовою таксономії фінансової звітності за МСФЗ 2020 року та Ілюстровані посібники з таксономії фінансової звітності за формами фінансової звітності та за стандартами МСФЗ.

Інформація з питань звітування підприємств у єдиному електронному форматі за таксономією та посилання для реєстрації в Системі фінансової звітності, подання звітності та доступу до неї користувачів розміщені на офіційному вебсайті Системи (frs.gov.ua).

З питань звітування підприємств у єдиному електронному форматі за таксономією суб'єктам звітування доцільно звертатися до безпосередніх регуляторів, а у разі відсутності регулятора – до центру збору фінансової звітності, операційне управління яким здійснює НКЦПФР.



10 квітня 2020 року

МСФЗ 16 та covid-19

Облік поступок з оренди, пов'язаних з пандемією «covid-19», при застосуванні МСФЗ 16 «Оренда»

Цей документ призначений для підтримки послідовного застосування вимог у стандартах МСФЗ®.

Нас було повідомлено про зміни орендних платежів, що відбулись або, як очікується, відбудуться внаслідок пандемії «covid-19». Ці зміни передбачають, наприклад, надання орендодавцями «канікул» з орендної плати комерційним орендарям.

МСФЗ 16 «Оренда» передбачає можливість виникнення змін орендних платежів протягом строку оренди. Необхідний облік таких змін (якщо вони суттєві) передбачає застосування суджень і залежить від ряду чинників, включно з урахуванням того важливого чинника, чи ці зміни було передбачено початковими умовами оренди. Зміни можуть виникати безпосередньо внаслідок внесення змін у сам договір про оренду або опосередковано – наприклад, унаслідок дій уряду у відповідь на пандемію «covid-19». Під час здійснення обліку змін орендних платежів суб'єкт господарювання розглядає разом договір про оренду та все застосовуване законодавство чи нормативно-правові акти. Інакше кажучи, застосовуючи МСФЗ 16, суб'єкт господарювання трактує зміну в орендних платежах в однаковий спосіб незалежно від того, чи зумовлена ця зміна зміною самого договору або, наприклад, зміною застосовуваних законів чи нормативно-правових актів.

МСФЗ 16 визначає конкретні вимоги, як обліковувати деякі зміни орендних платежів – наприклад, зміни, викликані змінами в індексі чи ставці, що використовується для визначення орендних платежів. В іншому разі необхідний порядок обліку, встановлений МСФЗ 16 на випадок зміни орендних платежів, залежить від того, чи відповідає така зміна визначенню модифікації оренди.

Оцінювання того, чи становить зміна в платежах модифікацію оренди

МСФЗ 16 визначає **модифікацію оренди** як зміну обсягу оренди або компенсації за оренду, яка не була частиною початкових умов оренди.

Оцінюючи те, чи мала місце **зміна обсягу оренди**, суб'єкт господарювання бере до уваги, чи мала місце зміна права користування, наданого орендареві договором – прикладом зміни обсягу оренди є доповнення чи припинення права користування одним або кількома базовими активами чи продовження або скорочення договірної строку оренди. Орендні канікули чи зниження орендної плати самі по собі не становлять зміни обсягу оренди.

Оцінюючи те, чи мала місце **зміна компенсації за оренду**, суб'єкт господарювання бере до уваги загальний вплив будь-якої зміни орендних платежів. Наприклад, якщо орендар не вносить орендних платежів протягом тримісячного періоду, орендні платежі за подальші періоди можуть бути пропорційно збільшені у спосіб, що забезпечує незмінність компенсації за оренду.

За відсутності змін в обсязі оренди чи компенсації за оренду, модифікації оренди немає.



Якщо зміна або обсягу оренди, або компенсації за оренду відбулась, орендар далі визначає чи була ця зміна **частиною початкових умов** оренди. Суб'єкт господарювання застосовує пункт 2 МСФЗ 16 і розглядає як умови договору, так і всі доречні факти й обставини. До доречних фактів і обставин можуть належати договір, норма законодавчого або іншого права чи нормативно-правового акту, застосованого до договорів про оренду¹. Наприклад, договори про оренду або чинні закони чи нормативно-правові акти можуть містити положення, що призводять до змін у платежах у разі настання певних подій або виникнення певних обставин. Дії органів влади (наприклад, установа обов'язковості закриття магазинів роздрібною торгівлі на певний період через «сovid-19») можуть бути доречними для юридичного тлумачення таких положень, як положення про обставини непереборної сили, що містились у початковому договорі чи застосовуваному законодавстві або нормативно-правовому акті. Зміни орендних платежів, зумовлені положеннями початкового договору або чинних законодавчих чи нормативно-правових актів, належать до початкових умов оренди, навіть якщо вплив цих положень (спричинений подією на зразок пандемії «сovid-19») раніше не розглядався. У такому разі жодної модифікації оренди в цілях МСФЗ 16 не відбувається.

Якщо зміна орендних платежів зумовлена модифікацією оренди, то орендар застосовує пункти 44-46 МСФЗ 16, а орендодавець застосовує пункти 79-80 або пункт 87 МСФЗ 16.

Зміни в платежах, що не являють собою модифікацій оренди

Якщо зміна орендних платежів не зумовлена модифікацією оренди, то така зміна зазвичай обліковувалася б як змінний орендний платіж. У такому разі орендар застосовує пункт 38 МСФЗ 16 і загалом визнає вплив поступок з оренди в прибутку або збитку. Для операційної оренди орендодавець визнає вплив поступок з оренди шляхом визнання зменшеного доходу від договорів оренди.

Часткове погашення зобов'язань з оренди

Якщо зміна орендних платежів призводить до погашення частини зобов'язання орендаря, передбаченого договором (наприклад, орендаря в законний спосіб звільнено від його зобов'язання здійснювати конкретно ідентифіковані платежі), то орендар розглядає, чи було виконано вимоги для припинення визнання частини зобов'язання з оренди, з застосуванням пункту 3.3.1 МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

Зменшення корисності активів

Для визначення того, чи зменшилась корисність активів з права користування (для орендарів) та об'єктів основних засобів, що є предметом операційної оренди (для орендодавців), застосовується МСБО 36 «Зменшення корисності активів». Обставини, що призводять до поступок з оренди внаслідок пандемії «сovid-19», імовірно, вказують на можливе зменшення корисності активів. Наприклад, втрата заробітків протягом періоду дії поступок з оренди може бути ознакою зменшення корисності відповідного активу з права користування. Подібним чином, більш довгострокові наслідки пандемії «сovid-19»

¹ Це положення є протилежним підходові, прийнятому в деяких інших Стандартах МСФЗ.



можуть вплинути на очікувані поточні показники економічної ефективності активів з права користування. Орендодавцям потрібно буде також розглянути застосовні вимоги МСФЗ 9 — наприклад, під час здійснення обліку будь-якого зменшення корисності дебіторської заборгованості за орендою.

Розкриття інформації

Орендарі та орендодавці повинні також застосовувати вимоги до розкриття інформації, встановлені МСФЗ 16 та іншими Стандартами МСФЗ, зокрема, МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Наприклад, МСФЗ 16 зобов'язує як орендарів, так і орендодавців розкривати інформацію, що надає користувачам фінансової звітності підстави для оцінки впливу договорів про оренду на їх фінансовий стан, їх фінансові результати діяльності й рух грошових коштів. Інформація, що розкривається, має бути достатньою для того, щоб зробити можливим розуміння користувачами фінансової звітності впливу змін орендних платежів, зумовлених «сovid-19», на фінансовий стан та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання (пункт 31 МСБО 1).

27 березня 2020 року

МСФЗ 9 та covid-19

Облік очікуваних кредитних збитків із застосуванням МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» з огляду на поточну невизначеність, що виникає внаслідок пандемії «covid-19»

Цей документ призначений для підтримки послідовного застосування вимог у стандартах МСФЗ[®].

МСФЗ 9 визначає основу для визначення суми очікуваних кредитних збитків (ОКЗ), що повинні бути визнаними. Він встановлює вимоги, що ОКЗ за весь строк дії фінансового інструменту визнаються у випадку значного зростання кредитного ризику (ЗЗКР) за фінансовим інструментом. Однак він не встановлює чітких меж або механічного підходу до визначення, коли збитки за весь строк дії потрібно визнати. Він також не встановлює точних підстав, за якими суб'єкти господарювання повинні визначити прогностні сценарії, які слід враховувати при оцінці ОКЗ.

МСФЗ 9 вимагає застосування судження, а також вимагає і дозволяє суб'єктам господарювання коригувати свій підхід до визначення ОКЗ за різних обставин. Ряд припущень та зв'язків, що лежать в основі застосування ОКЗ на сьогоднішній день, можуть не підходити для умов поточного середовища. Суб'єкти господарювання не повинні продовжувати застосовувати свою існуючу методологію ОКЗ механічно. Наприклад, надання платіжних канікул для усіх позичальників в певних класах фінансових інструментів не повинно автоматично призводити до того, що усі ці інструменти вважаються такими, що зазнали ЗЗКР.

Для оцінки ЗЗКР МСФЗ 9 вимагає, щоб суб'єкти господарювання оцінювали зміни ризику настання дефолту, який відбудеться протягом *очікуваного строку* дії фінансового інструмента. Як оцінка ЗЗКР, так і оцінка ОКЗ повинні базуватися на обґрунтовано необхідній та підтвердженій інформації, яка доступна для суб'єкта господарювання без надмірних витрат або зусиль.

Суб'єкти господарювання зобов'язані розробляти оцінки на основі найкращої доступної інформації про минулі події, поточні умови та прогнози економічних умов. Оцінюючи умови прогнозування, слід враховувати як наслідки «covid-19», так і суттєві заходи державної підтримки, які вживаються.

В цей час, ймовірно, буде складно включити конкретні наслідки «сovid-19» та державної підтримки на обґрунтовано необхідних та підтверджуваних підставах. Однак зміни в економічних умовах повинні відображатися в макроекономічних сценаріях, що застосовуються суб'єктами господарювання, та у показниках їх зваження. Якщо впливи «сovid-19» неможливо відобразити у моделях, мають розглядатися постмодельні уточнення або коригування. Середовище швидко змінюється та оновлені факти та обставини слід продовжувати відслідковувати по мірі отримання нової інформації.

Хоча поточні обставини є складними та створюють високий рівень невизначеності, якщо оцінки ОКЗ базуються на обґрунтовано необхідній та підтвердженій інформації, а МСФЗ 9 не застосовується механічно, корисна інформація щодо ОКЗ може бути представлена. Більше того, в поточних стресових умовах, МСФЗ 9 та супутні розкриття можуть забезпечити необхідну прозорість для користувачів фінансової звітності.

Ми тісно співпрацювали з багатьма пруденційними регуляторами, регуляторами ринку цінних паперів та іншими стосовно застосування МСФЗ 9 в контексті пандемії «сovid-19». Кілька пруденційних регуляторів та регуляторів ринку цінних паперів опублікували керівництво з коментарями щодо застосування МСФЗ 9 у поточному середовищі (включаючи Європейську банківську організацію, Європейський центральний банк, Європейську організацію з цінних паперів та ринку, Пруденційний регуляторний орган, Малайзійську раду зі стандартів бухгалтерського обліку). Ми заохочуємо суб'єктів господарювання, регулятори яких видали такі керівництва, враховувати їх.



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ (Мінфін)

вул. М. Грушевського 12/2 м. Київ 01008 тел. (044) 206-59-47, факс 425-90-26
e-mail: infomfi@minfin.gov.ua, код ЄДРПОУ 00013480

№ _____
На № _____ від _____

**Міністерства, інші центральні
органи виконавчої влади України**

Про оприлюднення
фінансової звітності

Відповідно до абзацу першого частини третьої статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон) підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством.

Згідно з пунктом 1 розділу II Закону України від 05.10.2017 № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» (далі – Закон № 2164-VIII) зазначена норма набрала чинності з 01 січня 2018 року.

Таким чином, вищезазначені підприємства оприлюднюють річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність за 2018 рік відповідно до вимог абзацу першого частини третьої статті 14 Закону.

Відповідно до абзацу другого частини третьої статті 14 Закону великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства зобов'язані не пізніше ніж до 01 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі).

Згідно з абзацом третім частини третьої статті 14 Закону інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств, зобов'язані не пізніше ніж до 01 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі).



ДОКУМЕНТ СЕД Мінфін АСКОД

Сертифікат 20B4E4ED0D30998C04000000A55E2800912B6900

Підписувач Верланов Сергій Олексійович

Дійсний з 11.10.2018 0:00:00 по 11.10.2020 0:00:00

Міністерство фінансів України



35210-06-5/32299 від 07.12.2018

Відповідно до пункту 1 розділу II Закону № 2164-VIII зазначені норми набирають чинності з 01 січня 2019 року.

Таким чином, великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства, інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств, оприлюднюють річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком, починаючи з фінансової звітності за 2019 рік, відповідно до вимог абзаців другого та третього частини третьої статті 14 Закону та з урахуванням статті 13 Закону, відповідно до якої звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік.

Водночас повідомляємо, що з метою надання впевненості щодо показників фінансової звітності підприємств, наведених в абзаці другому частини третьої статті 14 Закону, які вперше застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) з датою переходу 01.01.2018 та перераховують проміжну фінансову звітність, річну фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за 2018 рік, включаючи вступний баланс на 01.01.2018 за МСФЗ згідно з вимогами МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», доцільно оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на веб-сторінці починаючи з фінансової звітності за 2018 рік.

Заступник Міністра

С. ВЕРЛАНОВ



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
(Мінфін)

вул. М. Грушевського 12/2 м. Київ 01008 тел. (044) 206-59-47, факс 425-90-26
e-mail: infomf@minfin.gov.ua, код ЄДРПОУ 00013480

24.09.2018 № 35210-06-5/24914
На № _____ від _____

**Міністерства, інші центральні
органи виконавчої влади України**

Щодо тлумачення міжнародних
стандартів фінансової звітності

Згідно з Порядком подання фінансової звітності, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419, фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності (далі – МСФЗ), або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до законодавства.

Відповідно до статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон) МСФЗ – це прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

Згідно зі статтею 12¹ Закону для складання фінансової звітності застосовуються МСФЗ, які викладені державною мовою та офіційно оприлюднені на веб-сторінці центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ, зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за МСФЗ після подання першої фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності за МСФЗ, що визнається такою у порядку, визначеному МСФЗ.

З огляду на те, що МСФЗ приймаються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (м. Лондон, Велика Британія), їх тлумачення Міністерством фінансів України не здійснюється.

Відповідно до пункту 42 Конституції Фонду міжнародних стандартів фінансової звітності функція з тлумачення застосування МСФЗ покладена на Комітет з тлумачень міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – Комітет).

Згідно з пунктами 5.14–5.22 довідника з належних правових процедур Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Комітету будь-яка окрема особа або організація може за встановленою формою подати пропозиції щодо можливих питань порядку денного на розгляд Комітету. Така пропозиція має охоплювати опис питання, стислий опис поточних бухгалтерських практик із визначенням основних альтернатив та підстави для вирішення питання Комітетом.

Заступник Міністра



С. ВЕРЛАНОВ



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

(Мінфін)

вул. Грушевського, 12/2, м. Київ, 01008, тел. (044) 206-59-47, 206-59-48, факс 425-90-26
E-mail: infomf@minfin.gov.ua Код ЄДРПОУ 00013480

27.02.2018 № 35210-06-5/5570
На № _____ від _____

**Міністерства, інші центральні органи
виконавчої влади України**

Про подання та оприлюднення
фінансової звітності

Міністерство фінансів України з урахуванням листа від 29.12.2017 № 35210-06-5/37175 про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності повідомляє, що підприємства, які відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон) вперше застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) з датою переходу 01.01.2018, на виконання вимог пункту 2 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419, подають фінансову звітність за 2017 рік, складену згідно із вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО). Проміжна фінансова звітність, річна фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за 2018 рік складається та подається цими підприємствами відповідно до вимог НП(С)БО.

Для забезпечення порівняльності показників фінансової звітності підприємств, які вперше застосовують МСФЗ з датою переходу 01.01.2018, такі підприємства перераховують проміжну фінансову звітність, річну фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за 2018 рік, включаючи вступний баланс на 01.01.2018 за МСФЗ згідно з вимогами МСФЗ 1. Починаючи з 01.01.2019, зазначені підприємства складають проміжну фінансову звітність, річну фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за 2019 рік за МСФЗ. При цьому в якості порівняльної інформації в проміжній фінансовій звітності, річній фінансовій звітності та консолідованій фінансовій звітності за 2019 рік використовуються показники фінансової звітності за 2018 рік, трансформованої відповідно до вимог МСФЗ.

Згідно з частиною третьою статті 14 Закону підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством.

291705 *

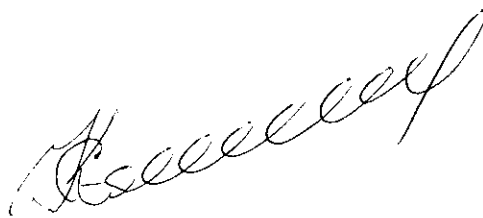
Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі).

Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств, зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі).

Статтю 14 Закону викладено в новій редакції відповідно до пункту 12 розділу I Закону України від 05.10.2017 № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», пунктом 1 розділу II якого встановлено, що цей Закон набирає чинності з 1 січня 2018 року, крім абзаців шостого і сьомого пункту 12 розділу I цього Закону, які набирають чинності з 1 січня 2019 року.

Таким чином, оприлюднення річної фінансової звітності та річної консолідованої фінансової звітності за 2017 рік здійснюється у порядку, встановленому Законом у редакції, яка діяла до 01.01.2018.

Державний секретар



Є. КАПІНУС



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
(Мінфін)

вул. Грушевського, 12/2, м. Київ, 01008, тел. (044) 206-59-47, 206-59-48, факс 425-90-26
E-mail: infomf@minfin.gov.ua Код ЄДРПОУ 00013480

29.12.2017 № 35210-06-5/37175
На № _____ від _____

**Міністерства, інші центральні органи
виконавчої влади України**

Про застосування міжнародних
стандартів фінансової звітності

Законом України від 05.10.2017 № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» (далі – Закон) внесені зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Відповідно до підпункту 2 пункту 10 Закону сферу застосування міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) поширено на великі підприємства (підприємства, які відповідають критеріям, встановленим підпунктом 2 пункту 2 розділу I Закону, та належать до підприємств, що становлять суспільний інтерес відповідно до підпункту 1 пункту 1 розділу I Закону) та підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення.

З урахуванням внесених Законом змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності застосовують:

обов'язково – підприємства, що становлять суспільний інтерес (підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств), публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України (пункт 2 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419);

добровільно – інші підприємства (суб'єкти господарювання, крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність застосування МСФЗ.

Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за 2017 рік складаються підприємствами, які вперше переходять на МСФЗ, згідно з

національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО).

Особливості складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за МСФЗ у перші звітні періоди визначає МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» (далі – МСФЗ 1).

МСФЗ 1 застосовують всі підприємства, які вперше складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ.

МСФЗ 1 не застосовується у разі, якщо підприємство:

а) припиняє подавати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність згідно з П(С)БО, попередньо подавши її за 2017 рік, а також склавши фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за цей самий період за МСФЗ, яка має містити чітке та беззастережне висловлювання про відповідність МСФЗ;

б) подало фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за 2017 рік згідно з національними вимогами і ця фінансова звітність та консолідована фінансова звітність містила чітке та беззастережне висловлювання про відповідність МСФЗ або

в) подавало фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за 2017 рік та попередні роки власникам або іншим користувачам, яка містила чітке та беззастережне висловлювання про відповідність МСФЗ, навіть якщо аудитори висловили умовно-позитивну думку стосовно такої звітності в своєму аудиторському звіті (висновку).

Датою переходу на МСФЗ для підприємств, які відповідно до вимог Закону вперше застосовуватимуть МСФЗ, є 01.01.2018. Також ці підприємства можуть обрати датою переходу на МСФЗ 01.01.2017.

У разі якщо дата переходу на МСФЗ 01.01.2018:

складається баланс станом на 01.01.2018 за вимогами П(С)БО;

для складання попередньої фінансової звітності та попередньої консолідованої фінансової звітності за МСФЗ за 2018 рік і першої фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за МСФЗ за 2019 рік застосовуються МСФЗ, що будуть чинні на 31.12.2019, з урахуванням винятків, визначених у МСФЗ 1;

у фінансовій звітності за звітні періоди 2018 року не наводиться порівняльна інформація за 2017 рік (крім балансу);

перша фінансова звітність та консолідована фінансова звітність, складена за МСФЗ, за 2019 рік має містити інформацію в балансі станом на 01.01.2018, 31.12.2018, 31.12.2019, та звіти про фінансові результати, звіти про рух грошових коштів, звіти про зміни у власному капіталі за 2018 і 2019 роки, відповідні примітки, в тому числі порівняльну інформацію.

У разі якщо дата переходу на МСФЗ 01.01.2017:

у фінансовій звітності в 2018 році наводиться порівняльна інформація за 2017 рік, трансформована відповідно до вимог МСФЗ;

складається баланс станом на 01.01.2017 за вимогами МСФЗ;

для складання попередньої фінансової звітності та попередньої

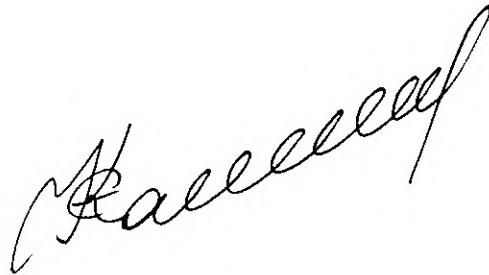
консолідованої фінансової звітності за МСФЗ за 2017 рік і першої фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за МСФЗ за 2018 рік застосовуються МСФЗ, чинні на 31.12.2018, з урахуванням винятків, визначених у МСФЗ 1;

перша фінансова звітність та консолідована фінансова звітність, складена за МСФЗ, за 2018 рік має містити інформацію в балансі станом на 01.01.2017, 31.12.2017, 31.12.2018 та звіти про фінансові результати, звіти про рух грошових коштів, звіти про зміни у власному капіталі за 2017 і 2018 роки, відповідні примітки, в тому числі порівняльну інформацію.

Різниця, які виникають внаслідок застосування вимог МСФЗ до операцій та подій при складанні балансу на дату переходу на МСФЗ, відображаються у складі нерозподіленого прибутку (збитку) або інших складових власного капіталу.

Підприємство розкриває інформацію про вплив переходу на МСФЗ на його фінансовий стан, фінансовий результат (сукупні доходи) і грошові потоки, як того вимагає МСФЗ 1.

Державний секретар



Є. КАПІНУС