

Розділ 1

Малі та середні підприємства

Сфера застосування цього МСФЗ

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

Опис малих та середніх підприємств

- 1.2 Малими та середніми підприємствами є підприємства, які:
- а) не є підзвітними суспільству та
 - б) оприлюднюють **фінансову звітність загального призначення** для зовнішніх користувачів.
- Зовнішніми користувачами є, наприклад, **власники**, що не беруть участь в управлінні підприємством, існуючі та потенційні кредитори, а також кредитно-рейтингові агентства.
- 1.3 Підприємство є підзвітним суспільству, якщо:
- а) його боргові інструменти чи інструменти власного капіталу перебувають в обігу на публічному ринку або воно знаходиться в процесі випуску таких інструментів для обігу на публічному ринку (вітчизняна чи іноземна фондова біржа або позабіржовий ринок, включаючи місцевий та регіональний ринки), або
 - б) на відповідальному зберіганні у нього знаходяться активи великої групи сторонніх осіб, і таке зберігання є одним з основних видів його діяльності (більшість банків, кредитних спілок, страхових компаній, брокерів/дилерів цінних паперів, взаємних фондів та інвестиційних банків відповідають другому критерію).
- 1.4 Деякі підприємства можуть мати на відповідальному зберіганні активи великої групи сторонніх осіб. Зберігання фінансових ресурсів та управління ними довірене таким підприємствам, клієнтами, замовниками або учасниками, які не беруть участь в управлінні підприємствами. Але якщо такі підприємства роблять це на додаток до свого основного виду діяльності (прикладом можуть бути туристичні агенти або агенти з торгівлі нерухомістю, навчальні заклади, благодійні організації, кооперативи, що вимагають певний членський внесок, а також продавці, що отримують платежі авансом за надання товарів чи послуг, такі як комунальні служби), то вони не стають від цього підзвітними суспільству.
- 1.5 Якщо цей МСФЗ застосовується підзвітним суспільству підприємством, то його фінансова звітність не може характеризуватися як така, що відповідає *МСФЗ для МСП* – навіть якщо застосування цього МСФЗ підзвітним суспільству підприємством дозволяється чи вимагається згідно із законодавчим чи нормативно-правовим актом в його юрисдикції.
- 1.6 **Дочірньому підприємству, материнське підприємство** якого застосовує **повну версію МСФЗ** або яке входить до складу консолідованої **групи**, що застосовує повну версію МСФЗ, не забороняється застосовувати цей МСФЗ при складанні його власної фінансової звітності, якщо саме по собі це дочірнє підприємство не є підзвітним суспільству. Якщо його фінансова звітність характеризується як така, що відповідає *МСФЗ для МСП*, то воно має виконувати всі положення цього МСФЗ.
- 1.7 Материнське підприємство (в тому числі, кінцеве материнське підприємство чи будь-яке проміжне материнське підприємство) оцінює можливість застосування ним цього Стандарту у своїх **окремій фінансовій звітності** на підставі свого власного статусу без урахування того, чи є інші підприємства групи або група в цілому підзвітними суспільству. Якщо материнське підприємство саме по собі не підзвітне суспільству, то воно має право подавати окрему фінансову звітність згідно з цим Стандартом (див. розділ 9 «Консолідована та окрема фінансова звітність»), навіть у разі подання ним своєї **консолідованої фінансової звітності** згідно з повною версією МСФЗ або іншим комплектом загальноприйнятих принципів

бухгалтерського обліку (ЗПБО) на кшталт своїх національних стандартів бухгалтерського обліку. Будь-яка фінансова звітність, складена згідно з цим Стандартом, має бути чітко відмежована від фінансової звітності, складеної згідно з іншими вимогами.

Розділ 2

Концепції та основоположені принципи

Сфера застосування цього розділу

- 2.1 В цьому розділі наводиться **мета фінансової звітності малих та середніх підприємств** (МСП) та ознаки, завдяки яким інформація у **фінансовій звітності** МСП є корисною. Також визначаються концепції та базові принципи, на яких ґрунтується фінансова звітність МСП.

Мета фінансової звітності малих та середніх підприємств

- 2.2 Мета фінансової звітності малого чи середнього підприємства – надавати інформацію про **фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів** підприємства, яка є корисною для прийняття економічних рішень широким колом користувачів, що не мають повноважень вимагати звітність з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб.
- 2.3 Фінансова звітність також демонструє результати управління, здійснюваного управлінським персоналом – підзвітність управлінського персоналу за довірені йому ресурси.

Якісні характеристики інформації у фінансовій звітності

Зрозумілість

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

Доречність

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

Суттєвість

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

Достовірність

- 2.7 Інформація у фінансовій звітності має бути достовірною. Інформація є достовірною, коли в ній немає суттєвих **помилоч** та упередженості і вона правдиво відображає те, що зазначається або те, що можна обґрунтовано очікувати. Фінансова звітність є упередженою (тобто не нейтральною), якщо, через відбір інформації чи спосіб її подання, вона навмисно впливає на прийняття рішення чи судження для того, щоб досягти наперед визначеного результату

Превалювання сутності над формою

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

Обачність

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

Повнота

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

Зіставність

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

Своєчасність

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

Співвідношення вигід та витрат

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

Надмірні витрати або зусилля

- 2.14А На випадок надмірних витрат або зусиль цим Стандартом передбачене звільнення від деяких вимог. Це звільнення не застосовується до інших вимог цього Стандарту.
- 2.14Б З'ясування того, чи одержання або визначення інформації, необхідної для виконання певної вимоги, може бути пов'язане з надмірними витратами або зусиллями, залежить від конкретних обставин підприємства та від судження керівництва стосовно витрат і вигод, пов'язаних із застосуванням відповідної вимоги. Для цього судження необхідно врахувати те, яким чином брак такої інформації міг би вплинути на економічні рішення потенційних користувачів фінансової звітності. Застосування вимоги вважається пов'язаним із надмірними витратами або зусиллями з боку МСП, якщо додаткові витрати (наприклад, гонорари оцінювачів) чи додаткові зусилля (наприклад, зусилля працівників) суттєво переважають вигоди, які потенційні користувачі фінансової звітності МСП отримали б від наявності в них такої інформації. Оцінювання надмірних витрат або зусиль з боку МСП згідно з цим Стандартом зазвичай пов'язане з менш суворими вимогами, ніж оцінювання надмірних витрат або зусиль з боку підзвітного суспільству підприємства, оскільки МСП не підзвітні суспільству.
- 2.14В Оцінювання того, чи виконання вимоги може бути пов'язане з надмірними витратами або зусиллями при первісному **визнанні** у фінансовій звітності — наприклад, на дату операції, — має ґрунтуватись на інформації про витрати та вигоди, пов'язані з вимогою, на час первісного визнання. Якщо звільнення у зв'язку з надмірними витратами або зусиллями застосовується й після первісного визнання, наприклад, у разі подальшого оцінювання статті, то на таку наступну дату має бути виконане нове оцінювання надмірних витрат або зусиль на підставі інформації, наявної на зазначену дату.
- 2.14Г Крім як у разі звільнення у зв'язку з надмірними витратами або зусиллями, передбаченого пунктом 19.15, до якого застосовуються вимоги пункту 19.25 щодо розкриття, щоразу, коли підприємство застосовує звільнення у зв'язку з надмірними витратами або зусиллями, підприємство розкриває цей факт і причини, через які застосування вимоги було б пов'язане з надмірними витратами або зусиллями.

Фінансовий стан

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

Активи

- 2.17 Майбутня економічна вигода від активу – це його потенціал, який прямо чи непрямо сприяє надходженню **грошових коштів** та **еквівалентів грошових коштів** до підприємства. Цей рух грошових коштів може виникнути в результаті використання активу або його вибуття.
- 2.18 Багато активів, наприклад **основні засоби**, мають матеріальну форму. Але матеріальна форма не є обов'язковою для існування активу. Деякі активи є нематеріальними.

- 2.19 При визначенні наявності активу право власності не є вирішальним чинником. Так, наприклад, **орендована** нерухомість є активом, якщо підприємство контролює вигоди, які очікується отримати від такої нерухомості.

Зобов'язання

- 2.20 Основна характеристика зобов'язання полягає в тому, що підприємство має теперішній обов'язок діяти або робити певним чином. Таке зобов'язання може бути юридичним або **конструктивним зобов'язанням**. Виконання юридичного зобов'язання можна забезпечити примусово на підставі обов'язкового для виконання договору чи закріпленої в законодавстві вимоги. Конструктивне зобов'язання – це зобов'язання, що є наслідком дій підприємства, коли:
- а) підприємство повідомило інші сторони, що воно візьме на себе певні зобов'язання згідно з порядком, встановленим минулою практикою або достатньо конкретною поточною заявою, а також
 - б) в результаті підприємство створило в інших сторін обґрунтоване очікування, що воно виконає ці зобов'язання.
- 2.21 Погашення теперішнього зобов'язання зазвичай передбачає виплату грошових коштів, передачу інших активів, надання послуг, заміну даного зобов'язання іншим або перетворення зобов'язання на власний капітал. Ліквідувати зобов'язання можна й іншими шляхами, наприклад, у результаті відмови кредитора від своїх претензій.

Власний капітал

- 2.22 Власний капітал – це залишок визнаних активів після вирахування визнаних зобов'язань. У звіті про фінансовий стан він може бути розділений на підкласи. Наприклад, в акціонерному товаристві підкласами власного капіталу вважаються внесені акціонерами кошти, нерозподілений прибуток та статті **іншого сукупного доходу**, визнані як окремий компонент власного капіталу. Цей Стандарт не встановлює, яким чином, коли або чи можуть суми бути передані між компонентами власного капіталу.

Результати діяльності

- 2.23 Результати діяльності – це співвідношення доходу та витрат підприємства протягом **звітного періоду**. Цей МСФЗ дозволяє підприємствам відображати результати діяльності в одному фінансовому звіті (**звіт про сукупний дохід**) або в двох фінансових звітах (**звіт про прибутки та збитки** та **звіт про сукупний дохід**). **Загальний сукупний дохід** та **прибуток** чи **збиток** часто використовуються як показники діяльності або як основа для інших показників, таких як рентабельність інвестицій або прибуток на акцію. Дохід та витрати визначаються таким чином:
- а) дохід – це збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками **власників**; та
 - б) витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду у вигляді вибуття або амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з розподіленням власникам.
- 2.24 Визнання доходу та витрат є прямим результатом визнання та оцінки активів і зобов'язань. Критерії визнання доходу та витрат наведено у пунктах 2.27-2.32.

Дохід

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

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

Витрати

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

Визнання активів, зобов'язань, доходу та витрат

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

Ймовірність майбутньої економічної вигоди

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

Достовірність оцінки

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

Оцінка активів, зобов'язань, доходу та витрат

- 2.33 Оцінка – це процес визначення грошових сум, за якими підприємство відображає у своїй фінансовій звітності активи, зобов'язання, дохід та витрати. Оцінка передбачає вибір бази оцінки. В цьому МСФЗ зазначається, яку базу оцінки підприємство має вибрати для багатьох типів активів, зобов'язань, доходу та витрат.
- 2.34 Двома поширеними базами оцінки є історична вартість та **справедлива вартість**:
- а) Для активів, історична вартість – це сума сплачених грошових коштів або еквівалент грошових коштів або справедлива вартість наданої компенсації на момент придбання активу. Для зобов'язань, історична вартість – це сума надходжень грошових коштів або еквівалентів грошових коштів або справедлива вартість негрошових активів, отриманих в обмін на виконання зобов'язання на момент виникнення зобов'язання або, за деяких обставин (наприклад, **податок на прибуток**), суми грошових коштів або еквівалент грошових коштів, які очікується сплатити для погашення зобов'язання у ході звичайної діяльності. Амортизована історична вартість – це історична вартість активу чи зобов'язання плюс чи мінус та частина його історичної вартості, яка раніше визнавалась як витрата чи дохід.
 - б) справедлива вартість – це сума, за якою можливо обміняти актив чи погасити зобов'язання в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. В ситуаціях, коли оцінка за справедливою вартістю дозволена або вимагається, слід застосовувати керівництво в пунктах 11.27-11.32.

Основоположні принципи визнання та оцінки

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

Принцип нарахування

- 2.36 Підприємство має складати фінансову звітність за винятком інформації про рух грошових коштів за **принципом нарахування в бухгалтерському обліку**. Згідно з принципом нарахування, визнання статей як активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу чи витрат відбувається тоді, коли вони відповідають визначенню та критеріям визнання цих статей.

Визнання у фінансовій звітності

Активи

- 2.37 Актив у звіті про фінансовий стан повинен визнаватися підприємством тоді, коли існує ймовірність надходження до підприємства майбутніх економічних вигід є ймовірним і актив має собівартість або вартість, яку можна достовірно оцінити. Актив не визнається у звіті про фінансовий стан, якщо понесені витрати, за якими надходження до підприємства майбутніх економічних вигід після завершення поточного звітного періоду не вважається ймовірним. Замість цього, результатом такої операції є визнання витрат у звіті про сукупний дохід (або у звіті про прибутки та збитки, у разі подання такого звіту).
- 2.38 Визнавати **умовний актив** в якості активу підприємство не може. Але коли надходження до підприємства майбутніх економічних вигід є практично безсумнівним, тоді відповідний актив

не є умовним і його можна визнавати.

Зобов'язання

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

Дохід

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

Витрати

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

Загальний сукупний дохід та прибуток чи збиток

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

Оцінка під час первісного визнання

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

Подальша оцінка

Фінансові активи та фінансові зобов'язання

- 2.47 Підприємство оцінює базові **фінансові активи** та базові **фінансові зобов'язання**, згідно з визначенням у Розділі 11 «Базові фінансові інструменти», за амортизованою собівартістю мінус втрати від зменшення корисності, за винятком інвестицій у неконвертовані та привілейовані акції без права дострокового продажу, а також у звичайні акції без права

дострокового продажу, які перебувають в **обігу на публічному ринку** або вартість яких можна достовірно оцінити іншим чином, без надмірних витрат або зусиль які оцінюються за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості визнаються у прибутку чи збитку.

- 2.48 Зазвичай підприємство оцінює всі інші фінансові активи та фінансові зобов'язання за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості визнаються у прибутку чи збитку, якщо цей МСФЗ не вимагає або не дозволяє проведення оцінки за іншим методом, таким як метод собівартості або метод амортизованої собівартості.

Нефінансові активи

- 2.49 Більшість нефінансових активів, які підприємство первісно визнає за історичною собівартістю, в подальшому оцінюються за іншими методами оцінки. Наприклад:

- а) основні засоби підприємство оцінює за меншим з двох значень: собівартістю з вирахуванням накопиченої амортизації та зменшення корисності чи **сумою відшкодування** (модель собівартості); або за меншим з двох значень: сумою переоцінки чи сумою відшкодування (модель переоцінки);
- б) запаси підприємство оцінює за найменшим з двох значень: собівартістю чи ціною реалізації за вирахуванням витрат на завершення та продаж; та
- в) збитки від зменшення корисності підприємство визнає по відношенню до нефінансових активів, які використовуються або утримуються для продажу.

Оцінка активів за цими найменшими значеннями призначена для забезпечення того, щоб актив не оцінювався вище тієї суми, яку підприємство очікує виручити від продажу або використання такого активу.

- 2.50 Оцінку за справедливою вартістю цей МСФЗ дозволяє або вимагає для таких видів нефінансових активів:

- а) інвестиції в **асоційовані та спільні підприємства**, які підприємство оцінює за справедливою вартістю (див. відповідно пункти 14.10 та 15.15);
- б) **інвестиційна нерухомість**, яку підприємство оцінює за справедливою вартістю (див. пункт 16.7);
- в) сільськогосподарські активи (**біологічні активи та сільськогосподарська продукція** на момент збору врожаю), які підприємство оцінює за справедливою вартістю мінус витрати на продаж (див. пункт 34.2), та
- г) основні засоби, що підприємство оцінює відповідно до моделі переоцінки (див. пункт 17.15Б).

Зобов'язання за винятком фінансових зобов'язань

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

Згортання

- 2.52 Підприємство не може проводити згортання активів та зобов'язань або доходу та витрат, якщо це не вимагається або не дозволяється цим МСФЗ.

- а) Оцінка активів за вирахуванням резерву на переоцінку – наприклад, резерв на покриття морального зносу запасів та резерв на покриття безнадійної дебіторської заборгованості – не є згортанням.
- б) Якщо звичайна операційна діяльність підприємства не передбачає придбання та продажу необоротних активів, включаючи інвестиції та операційні активи, тоді прибутки та збитки від вибуття таких активів підприємство відображає шляхом вирахування **балансової вартості** активу та відповідних витрат на продаж з надходжень від вибуття.

Розділ 3

Подання фінансової звітності

Сфера застосування цього розділу

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

Достовірне подання

- 3.2 Фінансова звітність повинна достовірно відображати **фінансовий стан**, фінансові **результати діяльності** та рух **грошових коштів** підприємства. Достовірне подання вимагає правдивого подання впливу операцій, інших подій та умов відповідно до визначень та критеріїв **визнання** активів, зобов'язань, доходу та витрат, наведених у Розділі 2 «Концепції та основоположні принципи».

а) Припускається, що внаслідок застосування *МСФЗ для МСП*, з розкриттям (у разі необхідності) додаткової інформації, буде складена фінансова звітність, яка забезпечить достовірне відображення фінансового стану, фінансових результатів та рух грошових коштів МСП.

б) Як пояснюється у пункті 1.5, застосування цього МСФЗ **підзвітним суспільству** підприємством не веде до достовірного подання інформації згідно з цим МСФЗ.

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

Відповідність МСФЗ для МСП

- 3.3 Підприємство, фінансова звітність якого відповідає *МСФЗ для МСП*, має чітко та без будь-яких обмежень зазначати таку відповідність у **примітках**. Фінансову звітність не слід характеризувати як таку, що відповідає *МСФЗ для МСП*, якщо вона не відповідає усім вимогам цього МСФЗ.
- 3.4 У виняткових випадках, в яких керівництво доходить висновку, що дотримання цього МСФЗ може настільки викривляти фінансову звітність МСП, що її зміст суперечитиме **меті подання фінансової звітності**, зазначеній в Розділі 2, підприємство має відхилятися від виконання такої вимоги у спосіб, передбачений у пункті 3.5, якщо тільки відповідні норми не забороняють таке відхилення.
- 3.5 Якщо підприємство не дотримуватиметься певної вимоги цього МСФЗ згідно з пунктом 3.4, воно має розкривати таку інформацію:
- а) той факт, що, за висновком управлінського персоналу, фінансова звітність достовірно подає фінансовий стан, фінансові результати діяльності та рух грошових коштів підприємства;
 - б) той факт, що воно дотримувалося цього МСФЗ, крім відхилення від певної вимоги для досягнення достовірного подання;
 - в) характер відхилення, у тому числі порядок обліку, який вимагається згідно з *МСФЗ для МСП*, причина, чому такий порядок буде настільки оманливим за даних обставин, що суперечитиме меті подання фінансової звітності, зазначеній у Розділі 2, та прийнятий порядок обліку.
- 3.6 Якщо підприємство не дотримувалося певної вимоги цього МСФЗ в попередньому періоді і таке відхилення впливатиме на суми, визнані у фінансовій звітності за поточний період, воно має розкрити інформацію, зазначену в пункті 3.5 в).

- 3.7 У виняткових випадках, в яких управлінський персонал доходить висновку, що дотримання вимоги цього МСФЗ може настільки вводити в оману, що суперечитиме меті подання фінансової звітності, зазначеній в Розділі 2, але відповідні норми забороняють відхилення від такої вимоги, підприємство має, наскільки можливо, зменшувати помічені оманливі аспекти дотримання відповідності, розкриваючи таку інформацію:
- а) характер вимоги МСФЗ та причину, через яку управлінський персонал дійшов висновку, що дотримання відповідності такій вимозі є настільки оманливим, за цих обставин, що суперечило б меті подання фінансової звітності, зазначеній в Розділі 2;
 - б) за кожний поданий період – коригування кожної статті у фінансовій звітності, яка, за висновком управлінського персоналу, була б необхідна для досягнення достовірного подання.

Безперервність діяльності

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

Періодичність звітності

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

Послідовність подання

- 3.11 Подання та класифікація статей у фінансовій звітності має зберігатися від одного періоду до іншого, якщо тільки:
- а) не є очевидним, внаслідок значної зміни в характері операцій підприємства або з огляду на його фінансову звітність, що інше подання чи інша класифікація будуть доречнішими з урахуванням критеріїв щодо обрання та застосування **облікової політики** у Розділі 10 «Облікова політика, оцінки та помилки»; або
 - б) цей МСФЗ не вимагає зміни подання.
- 3.12 У разі зміни подання чи класифікації статей у фінансовій звітності підприємство має змінити класифікацію порівняльних сум, якщо тільки така зміна класифікації не є **неможливою**. У разі перекласифікації порівняльних сум, підприємство має розкривати таку інформацію:

- а) характер перекласифікації;
- б) суму кожної статті чи класу статей, класифікація яких змінюється; в) причину перекласифікації.

3.13 Якщо змінити класифікацію порівняльних сум неможливо, підприємство має пояснити, чому така зміна класифікації є неможливою.

Порівняльна інформація

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

Суттєвість та об'єднання

3.15 Підприємство має відображати кожний суттєвий клас подібних статей у фінансовій звітності окремо. Статті, різні за характером або функцією, підприємство має відображати окремо, крім випадку, коли вони є несуттєвими.

3.16 Пропуски чи викривлення статей є суттєвими, якщо, окремо чи разом, вони можуть вплинути на економічні рішення, які користувачі приймають на підставі фінансової звітності. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, висновок стосовно чого робиться за конкретних обставин. Вирішальним чинником може бути розмір чи характер статті або обидва ці показники.

Повний комплект фінансової звітності

3.17 Повний комплект фінансової звітності підприємства включає такі звіти:

- а) **звіт про фінансовий стан** на звітну дату;
- б) одне з двох:
 - і) **єдиний звіт про сукупний дохід** за звітний період, в якому відображаються всі визнані протягом періоду статті доходу та витрат, включаючи статті, визнані під час визначення **прибутку чи збитку** (що є проміжним підсумком у звіті про сукупний дохід) та статті **іншого сукупного доходу**, або
 - іі) **окремий звіт про прибутки та збитки** і **окремий звіт про сукупний дохід**. Якщо підприємство приймає рішення подавати і звіт про прибутки та збитки, і звіт про сукупний дохід, то звіт про сукупний дохід починається з прибутку чи збитку, а потім відображає статті іншого сукупного доходу.
- в) **звіт про зміни у власному капіталі** за звітний період; г) **звіт про рух грошових коштів** за звітний період;
- г) примітки, що містять стисле викладення значних облікових політик та іншу пояснювальну інформацію.

3.18 Якщо зміни у власному капіталі протягом періодів, за які подається фінансова звітність, виникають лише в результаті прибутку чи збитку, виплати дивідендів, виправлення помилок минулих періодів та змін облікової політики, замість звіту про сукупний дохід та звіту про зміни у власному капіталі підприємство може подати **єдиний звіт про дохід та нерозподілений прибуток** (див. пункт 6.4).

3.19 Якщо підприємство не має статей іншого сукупного доходу в жодному з періодів за які подається фінансова звітність, воно може подавати лише звіт про прибутки та збитки або

подавати звіт про сукупний дохід, останній підсумковий рядок в якому має назву «прибуток чи збиток».

- 3.20 Оскільки пункт 3.14 вимагає, щоб до всіх наведених у фінансовій звітності сум подавалися порівняльні суми попереднього періоду, то повний комплект фінансової звітності означає, що підприємство має подати, як мінімум, два звіти кожного виду з відповідними примітками.
- 3.21 Всі фінансові звіти у повному комплекті фінансової звітності підприємство має подавати з однаковою значимістю.
- 3.22 Підприємство може використовувати назви фінансових звітів, які відрізняються від тих, що вживаються у цьому МСФЗ, якщо такі нові назви не вводять в оману.

Ідентифікація фінансової звітності

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

Подання інформації, яка не вимагається згідно з цим МСФЗ

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

Розділ 4

Звіт про фінансовий стан

Сфера застосування цього розділу

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

Інформація, що має бути подана у звіті про фінансовий стан

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

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

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

Поточні активи

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

Поточні зобов'язання

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

Послідовність та формат статей у звіті про фінансовий стан

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

4.10 Судження щодо того, чи подавати додаткові статті окремо, базується на оцінці:

- а) сум, характеру і ліквідності активів;
- б) функції активів в межах підприємства;
- в) сум, характеру та строків зобов'язань.

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

4.11 У звіті про фінансовий стан або у **примітках** підприємство має розкривати такі підкатегорії наведених рядків:

- а) основні засоби за прийнятними для підприємства категоріями;
- б) торгову та іншу дебіторську заборгованість, окремо відображаючи суми, що належать до отримання від пов'язаних сторін, від інших сторін, та дебіторську заборгованість, що виникає в результаті нарахування **доходу**, рахунки за яким ще не виставлено;
- в) запаси, окремо відображаючи суми запасів, які:
 - i) утримуються для продажу у звичайному ході діяльності; ii) знаходяться у процесі виробництва для такого продажу;
 - iii) знаходяться у формі основних та допоміжних матеріалів, що споживаються у виробничому процесі або при наданні послуг.
- г) торгову та іншу кредиторську заборгованість, окремо відображаючи суми, що підлягають сплаті постачальникам, пов'язаним сторонам; відстрочений дохід та нарахування;
- г) забезпечення **виплат працівникам** та інші забезпечення;
- д) класи власного капіталу, такі як сплачений капітал, емісійний дохід, нерозподілений прибуток та статті доходів і **витрат**, які, відповідно до вимог цього МСФЗ, визнаються **в іншому сукупному доході** та окремо подаються у складі власного капіталу.

4.12 Підприємство з акціонерним капіталом у звіті про фінансовий стан або у примітках має розкривати таку інформацію:

- а) для кожного класу акціонерного капіталу:
 - i) кількість акцій, дозволених до випуску;
 - ii) кількість випущених і повністю сплачених акцій, а також випущених, але не повністю сплачених акцій;
 - iii) номінальну вартість однієї акції або факт відсутності номінальної вартості акцій;
 - iv) узгодження кількості акцій в обігу на початок та на кінець періоду. Це узгодження не потрібно подавати для попередніх періодів;
 - v) права, привілеї та обмеження, які відносяться до цього класу, включаючи обмеження з виплати дивідендів і повернення капіталу;
 - vi) частки в підприємстві, утримувані підприємством чи його **дочірніми** або асоційованими підприємствами;
 - vii) акції, зарезервовані для випуску на умовах опціонів і контрактів з продажу акцій, із зазначенням умов та сум;

4.13 б) опис кожного резерву у складі власного капіталу. Підприємство без акціонерного капіталу, таке, як партнерство або траст, має розкривати інформацію, рівноцінну тій, яка вимагається згідно з пунктом 4.12а), із зазначенням змін протягом періоду у кожній категорії власного капіталу, а також прав, привілеїв та обмежень, що відносяться до кожної категорії власного капіталу.

4.14 Якщо на звітну дату підприємство має обов'язковий для виконання договір продажу великої

кількості активів чи групи активів та зобов'язань, то воно має розкрити таку інформацію:

- а) опис активу(-ів) або групи активів чи зобов'язань; б) опис фактів, обставин або плану продажу; та
- в) **балансову вартість** активів або, якщо вибуває група активів чи зобов'язань, балансову вартість цих активів та зобов'язань.

Розділ 5

Звіт про сукупний дохід і Звіт про прибутки та збитки

Сфера застосування цього розділу

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

Подання загального сукупного доходу

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

Застосування одного звіту

- 5.4 При застосуванні одного звіту, у звіт про сукупний дохід слід включити всі визнані у періоді статті доходів та витрат, якщо інше не передбачається цим МСФЗ. Інший підхід передбачається цим МСФЗ за таких обставин:
- а) вплив виправлення **помилки** та змін **облікової політики** відображається як ретроспективні коригування попередніх періодів, а не у прибутку чи збитку протягом періоду, в якому вони виникли (див. Розділ 10); та
 - б) у складі **загального сукупного доходу**, поза прибутком чи збитком, відображаються при виникненні чотири типи іншого сукупного доходу:
 - i) деякі **прибутки та збитки**, які виникають в результаті переведення фінансової звітності **закордонної господарської одиниці** (див. Розділ 30 «Перерахування сум в іноземній валюті»);
 - ii) деякі актуарні прибутки та збитки (див. Розділ 28 «Виплати працівникам»);
 - iii) деякі зміни у **справедливих вартостях інструментів хеджування** (див. розділ 12 «Інші питання фінансових інструментів»)); і
 - iv) зміни в розмірі дооцінки **основних засобів**, що оцінюються згідно з моделлю переоцінки (див. розділ 17 «Основні засоби»).
- 5.5 До звіту про сукупний дохід підприємство, як мінімум, має включити рядки, які подають за період такі суми:
- а) **дохід від звичайної діяльності**;
 - б) фінансові витрати;
 - в) частину прибутку чи збитку від інвестицій в **асоційовані** (див. Розділ 14 «Інвестиції в асоційовані підприємства») та **спільні підприємства** (див. Розділ 15 «Інвестиції у

спільні підприємства»), облікованих за методом участі в капіталі;

- г) **податкові витрати**, не включаючи податок, що віднесений до статей г), е) та є) нижче (див. пункт 29.35);
- г) загальна сума, що складається з підсумку:
 - i) прибутку або збитку від **припиненої діяльності** після оподаткування; та
 - ii) прибутку або збитку після оподаткування внаслідок **зменшення корисності** (або сторнування зменшення корисності) **активів** при припиненні діяльності (див. розділ 27 «Зменшення корисності активів»), як на момент класифікації як припинена діяльність, так і в подальшому та внаслідок вибуття чистих активів, що становлять припинену діяльність;
- д) прибуток чи збиток (якщо у підприємства немає статей іншого сукупного доходу, цей рядок включати не потрібно);
- е) кожен статтю іншого сукупного доходу (див. пункт 5.4б)) класифіковану за характером (не включаючи суми, наведені в є)). Такі статті мають бути згрупованими відповідно до цього МСФЗ як такі, що:
 - i) не будуть перекласифіковані у подальшому у прибуток або збиток, тобто зазначені, як у пункті 5.4(б)(i) – (ii) та (iv); та
 - ii) будуть перекласифіковані у подальшому у прибуток або збиток при дотриманні певних умов, тобто зазначені у пункті 5.4(б)(iii);
- е) частину іншого сукупного доходу асоційованих підприємств та спільно контрольованих підприємств, облікованих за методом участі в капіталі;
- ж) загальний сукупний дохід (якщо підприємство не має статей іншого сукупного доходу, воно може використовувати інший термін для цього рядка, наприклад, прибуток чи збиток).

5.6 Окремо у звіті про сукупний дохід підприємство має розкривати як розподіл за період такі статті:

- (а) прибуток чи збиток за період, який відноситься до:
 - i) **частки участі, що не забезпечує контролю** ; та
 - ii) **власників материнського підприємства.**
- б) загальний сукупний дохід за період, який відноситься до:
 - i) частки участі, що не забезпечує контролю; та
 - ii) власників материнського підприємства.

Застосування двох звітів

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

Вимоги, що застосовуються до обох підходів

- 5.8 Згідно з цим МСФЗ вплив виправлення помилок та змін облікової політики відображається як ретроспективні коригування попередніх періодів, а не у складі прибутку чи збитку протягом періоду, в якому вони виникли (див. Розділ 10).
- 5.9 Додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки мають подаватися підприємством у звіті про

сукупний дохід (та у звіті про прибутки та збитки у разі його подання), коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів підприємства.

- 5.10 Підприємству не слід подавати чи описувати будь-які статті доходу чи витрат як «екстраординарні статті» у звіті про сукупний дохід (чи у звіті про прибутки та збитки у разі його подання) або у **примітках**.

Аналіз витрат

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

Аналіз за характером витрат

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

Аналіз за функцією витрат

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

Розділ 6

Звіт про зміни у власному капіталі та звіт про дохід та нерозподілений прибуток

Сфера застосування цього розділу

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

Звіт про зміни у власному капіталі

Мета

- 6.2 У звіті про зміни у власному капіталі відображається **прибуток чи збиток** підприємства за **звітний період**, статті доходів та витрат, визнаних в **іншому сукупному доході** за період, вплив змін **облікової політики** та виправлень **помилки**, визнаних у періоді, а також суми інвестицій, вкладених власниками, які діють відповідно до своїх повноважень, як власників, і дивідендів та інших розподілень таким **власникам** протягом періоду.

Інформація, яка відображається у звіті про зміни у власному капіталі

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

Звіт про дохід та нерозподілений прибуток

Мета

- 6.4 У звіті про дохід та нерозподілений прибуток відображається **прибуток чи збиток** підприємства та зміни в його нерозподіленому прибутку за звітний період. Згідно з пунктом 3.18, підприємству дозволяється замість **звіту про сукупний дохід** та звіту про зміни у власному капіталі подавати звіт про дохід та нерозподілений прибуток, якщо єдині зміни у його власному капіталі у періоді, за які подається **фінансова звітність**, виникли в результаті прибутку чи збитку, виплати дивідендів, виправлення помилок минулих періодів та змін облікової політики.

Інформація, яка відображається у звіті про дохід та нерозподілений прибуток

- 6.5 Крім інформації, згідно з вимогами Розділу 5 «Звіт про сукупний дохід та Звіт про прибутки та збитки», у звіті про дохід та нерозподілений прибуток має відображати такі статті:

- а) нерозподілений прибуток на початок звітної періоду;
- б) дивіденди оголошені, сплачені або дивіденди до сплати протягом періоду;
- в) перерахунки нерозподіленого прибутку у зв'язку з виправленнями помилок минулих періодів;
- г) перерахунки нерозподіленого прибутку у зв'язку зі змінами облікової політики; г)
нерозподілений прибуток на кінець звітної періоду.

Розділ 7

Звіт про рух грошових коштів

Сфера застосування цього розділу

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

Еквіваленти грошових коштів

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

Інформація, яка відображається у звіті про рух грошових коштів

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

Операційна діяльність

- 7.4 Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, яка приносить дохід. Отже рух грошових коштів від операційної діяльності зазвичай є результатом операцій та інших подій та умов, які враховуються при визначенні **прибутку або збитку**. Прикладами руху грошових коштів, що виникають від операційної діяльності, є:
- а) надходження грошових коштів від продажу товарів та надання послуг;
 - б) надходження грошових коштів від роялті, авторських гонорарів, комісійних, а також **інший дохід від звичайної діяльності**;
 - в) виплати грошових коштів постачальникам товарів та послуг;
 - г) виплати грошових коштів працівникам та виплати за їх дорученням;
 - г) виплати грошових коштів або відшкодування податків на прибуток, якщо вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю;
 - д) надходження і виплати грошових коштів в результаті інвестицій, позик та інших договорів, укладених в дилерських або торговельних цілях, які є аналогічними придбаним спеціально для перепродажу **запасам**.

В результаті деяких операцій, таких як продаж виробничим підприємством устаткування, можуть виникнути **дохід** чи витрати, який враховується при визначенні прибутку чи збитку. Рух грошових коштів пов'язаний з такими операціями вважається рухом грошових коштів від інвестиційної діяльності.

Інвестиційна діяльність

- 7.5 Інвестиційна діяльність – це придбання та продаж довгострокових **активів** та інших

інвестицій, які не відносяться до еквіваленту грошових коштів. Прикладами руху грошових коштів, що виникають від інвестиційної діяльності, є:

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

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

Фінансова діяльність

7.6 Фінансова діяльність – це діяльність в результаті змін у розмірі та складі власного капіталу та позикових коштів підприємства. Прикладами руху грошових коштів, що виникають від фінансової діяльності, є:

- а) надходження грошових коштів від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу;
- б) виплати грошових коштів **власникам** для придбання або викупу раніше випущених акцій підприємства;
- в) надходження грошових коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших коротко- або довгострокових позик;
- г) виплати грошових коштів з метою погашення позик;
- г) виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов'язаної з **фінансовою орендою**.

Звітуйте про рух грошових коштів від операційної діяльності

7.7 Підприємство має відображати рух грошових коштів від операційної діяльності, застосовуючи:

- а) непрямий метод, за яким прибуток чи/або збиток коригується відповідно до впливу операцій негрошового характеру, будь-яких відстрочок або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень або виплат грошових коштів щодо операційної діяльності, а також відповідно до статей **доходів або витрат**, пов'язаних із рухом грошових коштів від інвестиційної чи фінансової діяльності; або

- б) прямий метод, за яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів.

Непрямий метод

- 7.8 Згідно з непрямим методом, чисті грошові кошти від операційної діяльності визначаються шляхом коригування прибутку чи збитку на вплив:
- а) змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості від операційної діяльності;
 - б) негрошових статей, таких як **амортизація, забезпечення, відстрочені податки, нереалізовані прибутки та збитки від курсових різниць, нерозподілений прибуток від асоційованих підприємств і часток участі, що не забезпечують контролю**; а також
 - в) всіх інших статей, для яких вплив грошових коштів пов'язаний з інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Прямий метод

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

Звітування про рух грошових коштів від інвестиційної та фінансової діяльності

- 7.10 Підприємство має відображати окремо основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів, які виникають від інвестиційної та фінансової діяльності. Сукупний рух грошових коштів, який виникає в результаті придбання та продажу **дочірніх** підприємств або інших підприємств, слід відображати окремо та класифікувати як інвестиційну діяльність.

Рух грошових коштів в іноземній валюті

- 7.11 Підприємство має відображати рух грошових коштів, які виникають від операцій в іноземній валюті, у **функціональній валюті** підприємства із застосуванням до суми в іноземній валюті такого курсу обміну функціональної валюти на іноземну, який існував на дату руху грошових коштів.
- 7.12 Грошові кошти закордонного дочірнього підприємства слід перераховувати за валютним курсом з функціональної валюти на іноземну валюту на дати руху грошових коштів.
- 7.13 Нереалізовані прибутки та збитки, які виникають від змін валютного курсу, не є рухом грошових коштів. Проте, з метою узгодження грошових коштів та їх еквівалентів на початку і в кінці періоду, вплив змін валютного курсу на грошові кошти та їх еквіваленти, які утримуються в іноземній валюті або підлягають виплаті в іноземній валюті, має відображатися у звіті про рух грошових коштів. Отже підприємство має здійснити переоцінку грошових коштів та їх еквівалентів, що утримуються протягом звітного періоду (наприклад, суми в

іноземній валюті в касі та на банківських рахунках) за валютними курсами кінця періоду. Нереалізований прибуток чи збиток, що виник в результаті цього, має відображатися підприємством окремо від руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Проценти та дивіденди

- 7.14 Підприємство має відображати окремо рух грошових коштів від відсотків та дивідендів, отриманих і сплачених. Рух грошових коштів класифікуються підприємством на послідовній основі від одного до іншого періоду за операційною, інвестиційною або фінансовою діяльністю.
- 7.15 Підприємство має класифікувати сплачені проценти й отримані проценти та дивіденди як рух грошових коштів від операційної діяльності, оскільки вони включаються до розрахунку прибутку чи збитку. Допустимою також для підприємства є класифікація сплачених процентів та отриманих процентів і дивідендів, відповідно, як руху грошових коштів від фінансової та інвестиційної діяльності, тому що вони є витратами на одержання фінансових ресурсів або доходом від інвестиції.
- 7.16 Підприємство може класифікувати сплачені дивіденди як рух грошових коштів від фінансової діяльності, оскільки вони є витратами на одержання фінансових ресурсів. Допустимою також є класифікація сплачених дивідендів як компонента грошових коштів від операційної діяльності, оскільки вони сплачуються за рахунок грошових коштів від операційної діяльності.

Податок на прибуток

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

Негрошові операції

- 7.18 Підприємство має виключити зі звіту про рух грошових коштів інвестиційні та фінансові операції, які не потребують використання грошових коштів або їх еквівалентів. Такі операції підприємство має розкривати в іншій **фінансовій звітності** способом, який надає всю відповідну інформацію про таку інвестиційну та фінансову діяльність.
- 7.19 Багато видів інвестиційної та фінансової діяльності не впливають прямо на поточні грошові кошти, незважаючи на те, що вони справді впливають на структуру капіталу та активів підприємства. Виключення негрошових операцій зі звіту про рух грошових коштів відповідає меті звіту про рух грошових коштів, оскільки ці статті не відносяться до грошових коштів протягом поточного періоду. Прикладами негрошових операцій є такі:
- а) придбання активів або шляхом прийняття прямо пов'язаних з ними зобов'язань, або шляхом фінансової оренди;
 - б) придбання підприємства шляхом випуску акцій; та
 - в) перетворення боргу на власний капітал.

Компоненти грошових коштів та їх еквівалентів

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

Розкриття іншої інформації

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

Розділ 8

Примітки до фінансової звітності

Сфера застосування цього розділу

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

Структура приміток

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

Розкриття інформації про облікову політику

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

Інформація про судження

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

Інформація про ключові джерела невизначеності оцінок

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

Розділ 9

Консолідована та окрема фінансова звітність

Сфера застосування цього розділу

- 9.1 Цей розділ визначає обставини, за яких підприємство, що застосовує цей Стандарт, подає **консолідовану фінансову звітність**, і порядок складення такої звітності згідно з цим Стандартом. Він також містить настанови щодо **окремої фінансової звітності** та **комбінованої фінансової звітності** у разі їх складення згідно з цим Стандартом. Якщо **материнське підприємство** саме по собі не **підзвітне суспільству**, то воно має право подавати окремі фінансові звіти згідно з цим Стандартом навіть у разі подання ним своєї консолідованої фінансової звітності згідно з **повною версією МСФЗ** або іншим комплексом загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (ЗПБО).

Вимога щодо подання консолідованої фінансової звітності

- 9.2 Крім випадків, передбачених пунктами 9.3 та 9.3в, материнське підприємство подає консолідовану фінансову звітність, в якій воно консолідує свої інвестиції у **дочірні підприємства**, згідно з цим МСФЗ. До консолідованої звітності включаються показники звітності всіх дочірніх підприємств материнського підприємства.
- 9.3 Материнському підприємству не потрібно подавати консолідовану фінансову звітність, якщо виконуються обидві такі умови:
- а) материнське підприємство саме є дочірнім підприємством; та
 - б) кінцеве материнське підприємство (чи будь-яке проміжне материнське підприємство) складає консолідовану **фінансову звітність загального призначення** відповідно до повної версії МСФЗ чи до цього МСФЗ.
- 9.3А З урахуванням положень пункту 9.3Б дочірнє підприємство не консолідується, якщо воно придбане та утримується з наміром продати чи відчужити його протягом одного року з дати придбання (тобто дати набуття покупцем **контролю** над об'єктом придбання). Таке дочірнє підприємство обліковується відповідно до вимог розділу 11 «*Базові фінансові інструменти*» до інвестицій, які наведено в пункті 11.8(г), а не згідно з цим розділом. Материнське підприємство також розкриває інформацію, передбачену пунктом 9.23А.
- 9.3Б Якщо дочірнє підприємство, яке раніше виключалося з обсягу консолідації відповідно до пункту 9.3А, не вибуло протягом одного року з дати його придбання (тобто якщо материнське підприємство досі зберігає контроль над таким дочірнім підприємством):
- а) материнське підприємство здійснює консолідацію дочірнього підприємства з дати придбання, крім як у випадку його відповідності умові, встановленій пунктом 9.3Б(б). Після цього, якщо дата придбання мала місце в попередньому періоді, здійснюється перерахунок за відповідні попередні періоди.
 - б) якщо затримка викликана подіями чи обставинами, які перебувають поза контролем материнської компанії, а на **звітну дату** наявні докази того, що материнське підприємство зберігає вірність своєму планові щодо продажу або відчуження дочірнього підприємства, материнське підприємство й надалі обліковує дочірнє підприємство згідно з пунктом 9.3А.
- 9.3В Якщо материнське підприємство не має інших дочірніх підприємств, крім тих, які не підлягають консолідації згідно з пунктом 9.3А–9.3Б, то воно не подає консолідовану фінансову звітність. Водночас, материнське підприємство розкриває інформацію, передбачену пунктом 9.23А.
- 9.4 Дочірнє підприємство – підприємство, який контролюється материнським підприємством. Контроль – повноваження управляти фінансовою та операційною політикою підприємства таким чином, щоб отримати вигоду від його діяльності. Якщо для досягнення вузької та чіткої

окресленої мети підприємством створено особливого призначення (КОП), таке підприємство консолідує КОП тоді, коли суть взаємовідносин свідчить про те, що КОП контролюється цим підприємством (див. пункти 9.10-9.12).

- 9.5 Припускається, що контроль існує у разі володіння материнським підприємством (прямо чи непрямо через дочірні підприємства) понад половиною голосів підприємства. Таке припущення не діє за виняткових обставин, якщо можна чітко продемонструвати, що таке володіння не становить контролю. Контроль також існує, коли материнському підприємству належить половина або менше половини голосів підприємства, але є
- а) право на понад половину голосів – згідно з угодою з іншими інвесторами;
 - б) право управляти фінансовою та операційною політикою підприємства – згідно зі статутом або угодою;
 - в) право призначати чи звільняти більшість членів ради директорів або прирівняного до неї керівного органу або
 - г) право віддавати більшість голосів на зборах ради директорів або прирівняного до неї керівного органу та контролювати підприємство через таку раду чи орган.
- 9.6 Контроль також можна досягти завдяки володінню опціонами або конвертованими інструментами, які легко виконуються, або завдяки наявності агента, здатного спрямовувати діяльність на користь контролюючого підприємства.
- 9.7 Той факт, що інвестором є організація з венчурним капіталом або аналогічна організація, не є підставою для виключення дочірнього підприємства з консолідації.
- 9.8 Відмінність господарської діяльності дочірнього підприємства від діяльності інших підприємств, включених до консолідації, не є підставою для виключення з консолідації такого дочірнього підприємства. Необхідна інформація одержується завдяки консолідації таких дочірніх підприємств та розкриттю у фінансовій звітності додаткових відомостей про особливості господарської діяльності дочірніх підприємств.
- 9.9 Здійснення діяльності в юрисдикції, де вводяться обмеження на переказ **грошових коштів** або передачу **активів** за межі даної юрисдикції, не є підставою для виключення з консолідації.

Підприємства спеціального призначення (ПСП)

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

Процедури консолідації

- 9.13 Консолідована фінансова звітність подає фінансову інформацію про **групу** як єдину економічну одиницю. При підготовці консолідованої фінансової звітності підприємство має:
- а) об'єднати **фінансову звітність** материнського підприємства та його дочірніх підприємств шляхом додавання показників за подібними статтями активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу та витрат;
 - б) виключити **балансову вартість** інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частку власного капіталу материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві;
 - в) визначити та відобразити **частку участі, що не забезпечує контролю в прибутку або збитку** консолідованих дочірніх підприємств за **звітний період** окремо від частки **власників** материнського підприємства; а також
 - г) визначити та відобразити частку участі, що не забезпечує контролю в чистих активах консолідованих дочірніх підприємств окремо від власного капіталу акціонерів материнського підприємства в них. Частка участі, що не забезпечує контролю в чистих активах складається:
 - і) із суми частки участі, що не забезпечує контролю на дату первісного об'єднання, розрахованої згідно з Розділом 19 «Об'єднання бізнесу та гудвіл»; та
 - ii) із частки участі, що не забезпечує контролю в зміні власного капіталу з дати об'єднання.
- 9.14 Пропорційні частки прибутку чи збитку і зміни у власному капіталі, розподілені на власників материнського підприємства та часток участі, що не забезпечують контролю, визначаються на основі теперішньої частки власності і не відображають можливе виконання чи конвертацію опціонів чи інструментів, що конвертуються.

Внутрішньогрупові сальдо та операції

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

Єдина звітна дата

- 9.16 Фінансову звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, слід складати на одну і ту саму **звітну дату**, за винятком випадків, коли це є **неможливим**. Якщо підготувати фінансову звітність дочірнього підприємства станом на одну й ту саму звітну дату з материнським підприємством неможливо, материнське підприємство здійснює консолідацію фінансової інформації дочірнього підприємства з використанням найактуальнішої фінансової звітності дочірнього підприємства з коригуванням на наслідки значних операцій або подій, що мають місце між датою такої фінансової звітності та датою консолідованої фінансової звітності.

Єдина облікова політика

- 9.17 Консолідовану фінансову звітність слід складати з використанням єдиної **облікової політики**

для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо член групи застосовує облікову політику, відмінну від прийнятої в консолідованій фінансовій звітності для подібних операцій та подій за схожих обставин, при складанні консолідованої фінансової звітності у його фінансовій звітності робиться відповідне коригування.

Придбання та продаж дочірніх підприємств

- 9.18 Доходи і витрати дочірнього підприємства включаються до консолідованої фінансової звітності з дати придбання до дати, на яку материнське підприємство припиняє свій контроль над дочірнім підприємством. Коли материнське підприємство припиняє свій контроль над дочірнім підприємством, різниця між надходженнями від продажу дочірнього підприємства і його балансовою вартістю на дату продажу визнається у прибутку або збитку у консолідованому **звіті про сукупний дохід** (або у **звіті про прибутки та збитки**, якщо він подається) як **прибуток** або збиток від продажу цього дочірнього підприємства. Кумулятивна сума будь-яких курсових різниць, пов'язана з іноземним дочірнім підприємством і визнана в **іншому сукупному доході** відповідно до Розділу 30 «Перерахування сум в іноземній валюті», не перекласифіковується у прибуток або збиток від продажу цього дочірнього підприємства.
- 9.19 Якщо підприємство перестає бути дочірнім, але інвестор (колишнє материнське підприємство) продовжує утримувати інвестицію у своєму колишньому дочірньому підприємстві, то така інвестиція обліковується як фінансовий актив відповідно до Розділу 11 «Базові фінансові інструменти» або Розділу 12 «Інші питання фінансових інструментів» з дати, коли підприємство припиняє бути дочірнім, за умови, що воно не перетворюється на **асоційоване** (у цьому випадку застосовується Розділ 14 «Інвестиції в асоційовані підприємства») або **спільно контрольоване підприємство** (у цьому випадку застосовується Розділ 15 «Інвестиції у спільні підприємства»). Балансова вартість інвестиції на дату, коли підприємство перестає бути дочірнім, розглядається як собівартість при первісній **оцінці** фінансового активу.

Частка участі, що не забезпечує контролю в дочірніх підприємствах

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

Розкриття інформації у консолідованій фінансовій звітності

- 9.23 У консолідованій фінансовій звітності слід розкривати таку інформацію:
- а) той факт, що дані звітність є консолідованою фінансовою звітністю;
 - б) основу для висновку про наявність контролю тоді, коли материнське підприємство не володіє, безпосередньо чи опосередковано через дочірні підприємства, більше ніж половиною акцій з правом голосу
 - в) будь-яку різницю у звітній даті між фінансовою звітністю материнського підприємства та його дочірніх підприємств, яка використовується для складання консолідованої фінансової звітності ;
 - г) характер і міру будь-яких значних обмежень (наприклад, в результаті угод про запозичення або регуляторних вимог) здатності дочірнього підприємства передавати

кошти материнському підприємству у вигляді дивідендів у грошовій формі або погашення кредитів та авансів.

- 9.23А Додатково до вимог розділу 11 щодо розкриття інформації материнське підприємство розкриває балансову вартість інвестицій у дочірні підприємства, що не консолідуються (див. пункти 9.3А–9.3В), на звітну дату як загальну суму або у звіті про фінансовий стан або в примітках.

Окрема фінансова звітність

Надання окремої фінансової звітності

- 9.24 Цей МСФЗ не встановлює вимоги щодо надання окремої фінансової звітності для материнського підприємства або для окремих дочірніх підприємств.
- 9.25 Окрема фінансова звітність — це комплект фінансової звітності, що подається підприємством додатково до будь-якої звітності, зазначеної нижче:
- а) консолідованої фінансової звітності, складеної материнським підприємством;
 - б) консолідованої фінансової звітності, складеної материнським підприємством, яке звільнено від складення консолідованої фінансової звітності згідно з пунктом 9.3В; або
 - в) фінансової звітності, складеної підприємством, яке є не материнським підприємством, а інвестором в асоційоване підприємство або має **частку спільноконтролюючого учасника** у спільному підприємстві.

Вибір облікової політики

- 9.26 Коли материнське підприємство, інвестор в асоційоване підприємство або спільноконтролюючий учасник, що має частку у спільно контрольованому підприємстві, складає окрему фінансову звітність та зазначає, що вони відповідають вимогам *МСФЗ для МСП*, ця звітність обов'язково повинна відповідати всім вимогам цього МСФЗ. Для обліку своїх інвестицій у дочірні, асоційовані та **спільно контрольовані підприємства** підприємство зобов'язане прийняти облікову політику та відображати їх:
- а) за собівартістю за вирахуванням зменшення корисності;
 - б) за **справедливою вартістю** з визнанням змін справедливої вартості у прибутку чи збитку; або
 - в) за методом участі в капіталі в порядку, встановленому пунктом 14.8.

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

Розкриття інформації в окремій фінансовій звітності

- 9.27 У разі складання материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або спільноконтролюючим учасником у спільно контрольованому підприємстві окремої фінансової звітності, така фінансова звітність повинна розкривати:
- а) той факт, що дана звітність є окремою фінансовою звітністю, та
 - б) опис методів, застосованих для обліку інвестицій в дочірні підприємства, спільно контрольовані підприємства та асоційовані підприємства,
- а також зазначати, якої консолідованої чи первинної фінансової звітності вони стосуються.

Комбінована фінансова звітність

- 9.28 Комбінована фінансова звітність – єдиний комплекс фінансової звітності двох чи більше

підприємств, під загальним контролем (як це описано в пункті 19.2(а)). Цей МСФЗ не вимагає складати комбіновану фінансову звітність.

- 9.29 Якщо інвестор складає комбіновану фінансову звітність та характеризує її як таку, що відповідає цьому *МСФЗ для МСП*, ця фінансова звітність обов'язково повинна відповідати всім вимогам цього МСФЗ. Внутрішньо-групові операції та сальдо виключаються; прибутки чи збитки, що виникають у результаті внутрішньо-групових операцій, які визнаються за статтями активів, таких як запаси або основні засоби, виключаються; фінансова звітність підприємств, включена до комбінованої фінансової звітності, складається на ту саму звітну дату, за винятком випадків, коли це є неможливим; крім того, для подібних операцій та інших подій за схожих обставин застосовується єдина облікова політика.

Розкриття інформації у комбінованій фінансовій звітності

- 9.30 Зведена фінансова звітність має розкривати:
- а) той факт, що дані фінансової звітності є комбінованою фінансовою звітністю,
 - б) причину, чому складається комбінована фінансова звітність;
 - в) основу, за якою визначається, які підприємства включаються у комбіновану фінансову звітність;
 - г) основу складання комбінованої фінансової звітності ;
 - г) розкриття інформації щодо **пов'язаних сторін** згідно з вимогами Розділу 33 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін».

Розділ 10

Облікова політика, облікові оцінки та помилки

Сфера застосування цього розділу

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

Обрання та застосування облікової політики

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

Послідовність облікової політики

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

Зміни в обліковій політиці

10.8 Підприємство змінює облікову політику, тільки якщо зміна:

- а) вимагається змінами до цього МСФЗ або
- б) призводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або рух грошових коштів підприємства.

10.9 Не вважається змінами в обліковій політиці:

- а) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що за сутністю відрізняються від тих, що відбувалися раніше;
- б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або не були суттєвими;
- в) зміна моделі собівартості, коли втрачається надійний показник **справедливої вартості** (або навпаки) активу, який в іншому випадку, згідно з цим МСФЗ, дозволяється або вимагається оцінювати за справедливою вартістю.

10.10 Якщо цей МСФЗ дозволяє обирати порядок обліку (у тому числі й базу оцінки) зазначеної операції або іншої події чи умови, а підприємство змінює свій первісний вибір, то така зміна є зміною в обліковій політиці.

10.10А Первісне застосування політики переоцінювання активів згідно з розділом 17 «Основні засоби» є зміною облікової політики, що розглядається як переоцінка згідно з розділом 17. Отже, перехід від моделі собівартості до моделі переоцінки для певного класу **основних засобів** обліковується перспективно, а не згідно з пунктами 10.11–10.12.

Застосування змін в обліковій політиці

10.11 Зміни в обліковій політиці підприємство обліковує таким чином:

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

Ретроспективне застосування

10.12 Якщо зміна в обліковій політиці застосовується ретроспективно відповідно до пункту 10.11, то підприємство має застосовувати нову облікову політику до порівняльної інформації за попередні періоди з самого ранньої, на скільки це можливо, дати так, наче нова облікова політика застосовувалася завжди. Якщо визначити вплив на конкретний період зміни облікової політики щодо порівняльної інформації за один чи більше попередніх періодів **неможливо**, то підприємство застосовує 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; підприємство також має робити відповідне коригування залишку на початок періоду кожного компонента **власного капіталу**, на який вона впливає, за той період.

Розкриття інформації про зміну в обліковій політиці

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

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

Немає потреби повторювати розкриття цієї інформації в фінансовій звітності подальших періодів.

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

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

Розкриття цієї інформації не повторюється у фінансовій звітності подальших періодів.

Зміни в облікових оцінках

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

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

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

10.17 Тою мірою, якою зміна в обліковій оцінці призводить до змін в активах та зобов'язаннях або стосується статті власного капіталу, підприємство визнає її шляхом коригування балансової вартості відповідного активу, зобов'язання або статті власного капіталу в період зміни.

Розкриття інформації про зміну в обліковій оцінці

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

періодах, то воно має розкрити такі облікові оцінки.

Виправлення помилок попередніх періодів

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

Розкриття інформації про помилки попередніх періодів

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

Розкриття цієї інформації не повторюється в фінансовій звітності подальших періодів.

Розділ 11

Базові фінансові інструменти

Сфера застосування розділів 11 та 12

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

Вибір облікової політики

- 11.2 Підприємство має зробити вибір, що застосовувати для обліку фінансових інструментів:

- а) положення Розділу 11 та Розділу 12 в повному обсязі або
- б) положення щодо **визнання та оцінки** МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»¹ і вимоги до розкриття інформації, передбачені в Розділах 11 та 12.

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

Вступ до Розділу 11

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

¹ До заміни МСБО 39 на МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» підприємство застосовує МСБО 39 у редакції, чинній на звітну дату підприємства, з посиланням на повну версію МСФЗ під назвою International Financial Reporting Standards IFRS® Consolidated without early application (Blue Book) — «Міжнародні стандарти фінансової звітності МСФЗ — консолідовані без раннього застосування (Синя книга)». Після заміни МСБО 39 на МСФЗ 9 підприємство застосовує ту редакцію МСБО 39, яка застосовувалась безпосередньо перед заміною МСБО 39 на МСФЗ 9. Копію цієї редакції буде збережено на сторінках веб-сайту РМСБО, присвячених МСП (<http://go.ifrs.org/IFRSforSMEs>).

права дострокового продажу;

- е) зобов'язання взяти кредит, якщо не можна повністю розрахуватися грошовими коштами.

11.6 Прикладами фінансових інструментів, які зазвичай не відповідають умовам, визначеним у пункті 11.8, а отже входять до сфери застосування Розділу 12, є:

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

Сфера застосування Розділу 11

11.7 Розділ 11 застосовується до всіх фінансових інструментів, що задовольняють умовам пункту 11.8, за винятком таких інструментів:

- а) інвестиції в **дочірні, асоційовані та спільні підприємства**, які обліковуються згідно з Розділом 9 «Консолідована та окрема фінансова звітність», Розділом 14 «Інвестиції в асоційовані підприємства» та Розділом 15 «Інвестиції у спільні підприємства»;
- б) фінансові інструменти, які відповідають визначенню власного капіталу підприємства, включаючи компонент власного капіталу у **складних фінансових інструментах**, випущених підприємством (див. Розділ 22 «Зобов'язання та власний капітал»);
- в) **оренда**, до якої застосовується Розділ 20 «Оренда» або пункт 12.3д). Але наведені у пунктах 11.33-11.38 вимоги щодо **припинення визнання** застосовуються до припинення визнання дебіторської заборгованості за орендою орендодавцем та кредиторської заборгованості за орендою орендарем, та наведені у пунктах 11.21-11.26 вимоги щодо зменшення корисності застосовуються до дебіторської заборгованості за орендою орендодавцем;
- г) права та обов'язки роботодавців за програмами **виплат працівникам**, до яких застосовується Розділ 28 «Виплати працівникам»;
- г) фінансові інструменти, договори та зобов'язання за **операціями з платежів на основі акцій**, до яких застосовується Розділ 26 Платіж на основі акцій;
- д) **активи** відшкодовувані, які обліковуються відповідно до Розділу 21 «Забезпечення, умовні активи та умовні зобов'язання» (див. пункт 21.9).

Базові фінансові інструменти

11.8 Як базові фінансові інструменти, згідно з Розділом 11, підприємство обліковує такі фінансові інструменти:

- а) грошові кошти;
- б) борговий інструмент (такий як дебіторська та кредиторська заборгованість, вексель або кредит одержаний або виданий), що відповідає вимогам, визначеним у пункті 11.9;
- в) зобов'язання взяти кредит:
 - і) за яким не можна розрахуватися в грошових коштах та
 - іі) у разі виконання зобов'язання очікується, що воно відповідатиме вимогам, визначеним у пункті 11.9;

- г) інвестиція в неконвертовані привілейовані акції та звичайні або привілейовані акції без права дострокового продажу.

11.9 Борговий інструмент, який задовольняє умовам, визначеним у пунктах а)-г) нижче, слід обліковувати згідно з Розділом 11:

- а) прибуток утримувача (позикодавця/кредитора) визначеного у валюті в якій деноміновано борговий інструмент:
 - i) фіксованою сумою;
 - ii) фіксованою ставкою протягом строку дії інструмента;
 - iii) плаваючим прибутком, який протягом строку дії інструмента дорівнює єдиній довідковій, офіційно оголошеній або відомій ставці відсотка (наприклад, ЛІБОР); або
 - iv) певному поєднанню таких фіксованої та плаваючих ставок, за умови, що значення обох ставок – фіксованою та плаваючою) є додатним (наприклад, процентний своп з додатною фіксованою ставкою та від'ємною плаваючою ставкою не відповідає цьому критерію). Щодо процентного доходу за фіксованою та плаваючою ставками, відсоток обчислюється шляхом помноження ставки за відповідний період на номінал паперів в обігу протягом цього періоду;
- б) немає такого положення договору, яке б могло, згідно зі своїми умовами, призвести до втрати утримувачем (позикодавцем/кредитором) номіналу або будь-яких відсотків, що відносяться до поточного чи попередніх періодів. Борговий інструмент, що є субординованим по відношенню до інших боргових інструментів, не є прикладом такого положення договору;
- в) положення договору, що дозволяють емітентові (позичальникові) або вимагають від нього дострокового погашення боргового інструмента чи дозволяють держателеві (кредитодавцеві/кредиторові) або вимагають від нього його повернення емітентові (тобто вимагати погашення) до настання строку погашення, не обумовлені настанням подій у майбутньому, крім як для забезпечення захисту:
 - i) держателя від зміни у кредитному ризику емітента або інструмента (наприклад, дефолтів, зниження кредитного рейтингу чи порушення обов'язкових умов договору позики) або зміни **контролю** над емітентом; або
 - ii) держателя або емітента від змін у відповідних нормах оподаткування чи права;
- г) не існує жодних положень про умовні прибутки або погашення, за винятком прибутку за плаваючою ставкою, згаданого у пункті а) та положення про попередню оплату, згаданого у пункті (в).

11.9А До прикладів боргових інструментів, які зазвичай відповідають умовам, наведеним у пункті 11.9(а)(iv), належать:

- а) банківська позика з фіксованою ставкою відсотка на початковий період, яка після закінчення такого періоду перетворюється змінну ставку відсотка на основі котирувань або спостережень; і
- б) банківська позика, відсотки за якою сплачуються за змінною ставкою відсотка на основі котирувань або спостережень з додаванням фіксованої ставки протягом усього строку позики: наприклад, LIBOR плюс 200 базисних пунктів.

11.9Б Прикладом боргового інструмента, що зазвичай відповідає умовам, наведеним у пункті 11.9(в), може бути банківська позика, що дозволяє позичальникові достроково погашати борговий інструмент, навіть якщо до позичальника може бути висунуто вимогу про сплату штрафу для відшкодування банкові його витрат, пов'язаних із достроковим погашенням боргового інструмента позичальником.

11.10 Прикладами фінансових інструментів, які зазвичай відповідають умовам, визначеним у пункті

11.9, є

- а) заборгованість за розрахунками з покупцями та постачальниками, векселі одержані та видані, а також кредити від банків або інших третіх сторін;
- б) кредиторська заборгованість в іноземній валюті. Але будь-яка зміна у кредиторській заборгованості через зміну валютного курсу визнається у **прибутку чи збитку**, згідно з вимогами пункту 30.10.
- в) кредити до запитання, надані дочірнім чи асоційованим підприємствам або одержані від них;
- г) борговий інструмент, зобов'язання з погашення якого виникає негайно, якщо емітент допускає дефолт по сплаті відсотків або основної частини боргу (таке положення не порушує умов, визначених у пункті 11.9).

11.11 Прикладами фінансових інструментів, які не відповідають умовам, визначеним у пункті 11.9 (а отже входять до сфери застосування Розділу 12), є

- а) інвестиція в інструменти власного капіталу іншого підприємства, крім неконвертованих привілейованих акцій та звичайних і привілейованих акцій без права на достроковий продаж (див. пункт 11.8г));
- б) процентний своп, який приносить додатний чи від'ємний грошовий потік, або форвардне зобов'язання придбати товар чи фінансовий інструмент, розрахунок за яким можна здійснити в грошових коштах та яке, після розрахунку може принести додатний чи від'ємний грошовий потік, оскільки такі свопи та форварди не задовольняють умові, визначеній у пункті 11.9а) ;
- в) опціони та форвардні контракти, оскільки прибуток для утримувача не є фіксованим та умова пункту 11.9а) не виконана; та
- г) інвестиції в конвертований борг, оскільки прибуток для утримувача може коливатися, залежно від ціни звичайних акцій емітента, а не лише від ринкових ставок відсотка.

Первісне визнання фінансових активів та зобов'язань

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

Первісна оцінка

- 11.13 Під час первісного визнання фінансового активу або фінансового зобов'язання підприємство оцінює його за ціною операції (включаючи **витрати на операції** за винятком первісного визнання фінансових активів та зобов'язань, які оцінюються за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку), якщо угода не становить, по суті, фінансову операцію. Фінансова операція, якщо оплата відстрочується на термін, більший від звичайного, або фінансується за ставкою відсотка, яка не є ринковою. Якщо угода становить фінансову операцію, то підприємство має оцінювати фінансових актив або фінансове зобов'язання за **теперішньою вартістю** майбутніх платежів, дисконтованих за ринковою ставкою відсотка на подібний борговий інструмент, як визначено при первісному визнанні.

Приклади: фінансові активи

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

Приклади: фінансові зобов'язання

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

Подальша оцінка

- 11.14 Наприкінці кожного **звітного періоду** підприємство оцінює фінансові інструменти у наведений нижче спосіб, не вираховуючи витрат на операцію, які воно може понести при продажі чи іншому вибутті:
- а) боргові інструменти, що відповідають умовам, визначеним у пункті 11.8б) оцінюються за **амортизованою собівартістю** за допомогою **методу ефективного відсотка**. Інструкції щодо визначення амортизованої собівартості за допомогою методу ефективного відсотка наводяться у пунктах 11.15-11.20. Класифіковані як поточні активи чи поточні **зобов'язання** боргові інструменти слід оцінювати за недисконтованою сумою грошових коштів або іншої компенсації, яку очікують сплатити чи одержати (тобто за вирахуванням зменшення корисності – див. пункти 11.21-11.26), якщо угода фактично не становить фінансову операцію (див. пункт 11.13);
 - б) зобов'язання взяти кредит, що відповідають умовам, визначеним у пункті 11.8в) оцінюються за собівартістю (яка іноді дорівнює нулю) за вирахуванням зменшення корисності;

- в) інвестиції в неконвертовані привілейовані акції та привілейовані акції без права дострокового продажу, оцінюються таким чином (інструкції щодо справедливої вартості надаються у пунктах 11.27-11.32):
- i) якщо акції перебувають у відкритому обігу або їх справедливу вартість можна достовірно оцінити іншим чином без зайвих витрат чи зусиль, інвестицію слід оцінювати за справедливою вартістю, причому зміни у справедливій вартості визнаються у прибутку чи збитку;
 - ii) всі інші такі інвестиції слід оцінювати за собівартістю за вирахуванням зменшення корисності.

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

Амортизована собівартість та метод ефективного відсотка

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

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

Фінансові активи та фінансові зобов'язання, які не мають зазначеної ставки відсотка, що не пов'язані з угодою, яка становить по суті фінансову операцію та які, класифікуються як поточні активи чи поточні зобов'язання, первісно оцінюються за недисконтованою сумою згідно з пунктом 11.13. Отже, пункт в) до них не застосовується.

- 11.16 Метод ефективного відсотка – це метод обчислення амортизованої собівартості фінансового активу або фінансового зобов'язання (або групи фінансових активів чи фінансових зобов'язань) та розподілу процентного **доходу** чи процентних **витрат** на відповідний період. **Ефективна ставка відсотка** – це ставка, яка точно дисконтує попередньо розраховані майбутні платежі або надходження грошових коштів протягом очікуваного строку дії фінансового інструмента та, якщо доцільно, протягом коротшого періоду до **балансової вартості** фінансового активу чи фінансового зобов'язання. Ефективна ставка відсотка визначається на основі балансової вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання при його первісному визнанні. Згідно з методом ефективного відсотка:

- а) амортизована собівартість фінансового активу (зобов'язання) – це теперішня вартість майбутніх грошових надходжень (виплат), дисконтова них за ефективною ставкою відсотка; та
- б) процентні витрати (дохід) за період, що дорівнюють балансовій вартості фінансового зобов'язання (активу) на початок періоду помноженої на ефективну ставку відсотка за цей період.

- 11.17 При обчисленні ефективної ставки відсотка підприємство попередньо розраховує грошові кошти, враховуючи всі умови договору про фінансовий інструмент (наприклад, аванси, опціони “кол” та подібні опціони), та відомі збитки за кредитами, які вже понесені, але підприємству не слід розглядати майбутні збитки за кредитами, які ще не понесені.

- 11.18 При обчисленні ефективної ставки відсотка підприємство амортизує всі відповідні винагороди, комісійні збори сплачені або отримані (такі як «пункти»), витрати на операції та всі інші премії чи дисконти за очікуваний строк дії інструмента, за винятком того, що передбачено нижче. Підприємство має використати коротший період, якщо саме до цього періоду відносяться

винагороди, комісійні збори сплачені або отримані, витрати на операції та премії чи дисконти. Це матиме місце тоді, коли змінна, до якої відносяться винагороди, комісійні збори сплачені або отримані, витрати на операції та премії чи дисконти, переоцінюється за ринковими ставками до очікуваної дати погашення інструмента. В такому випадку, належним періодом амортизації є період до наступної дати переоцінки.

- 11.19 Що стосується змінної ставки фінансових активів та фінансових зобов'язань, то періодична переоцінка грошових коштів для відображення змін ринкових ставок змінює і ефективну ставку відсотка. Якщо фінансовий актив або фінансове зобов'язання зі змінною ставкою первісно визнається за сумою, рівною номіналу, який підлягає одержанню або сплаті на дату погашення, то переоцінка майбутніх процентних платежів, як правило, не матиме значного впливу на балансову вартість такого активу чи зобов'язання.
- 11.20 Якщо підприємство переглядає свої оцінки витрат чи надходжень, воно має скоригувати балансову вартість фінансового активу чи зобов'язання (або групи фінансових інструментів) таким чином, щоб вона відображала фактичні та переглянуті розрахований рух грошових коштів. Підприємство має зробити перерахунок балансової вартості шляхом обчислення теперішньої вартості попередньо розрахованих майбутніх грошових коштів за первісною ефективною ставкою відсотка фінансового інструмента. Таке коригування підприємство визнає як дохід чи витрати на дату перегляду.

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

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

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

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

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

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

У цьому виданні монетарні статті визначено в 'умовних одиницях' (УО).

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

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

- в) надання кредитором (з економічних чи юридичних причин, пов'язаних із фінансовими труднощами боржника) концесії боржнику, яку кредитор не розглядав би за інших умов;
 - г) стає **можливим**, що боржник оголосить банкрутство або іншу фінансову реорганізацію;
 - г) дані спостереження, що свідчать про зменшення, яке можна оцінити, попередньо розрахованих майбутніх грошових коштів від групи фінансових активів з часу первісного визнання цих активів, хоча зменшення ще не можна ідентифікувати з окремими фінансовими активами в групі, такі як негативні зміни в національних чи локальних економічних умовах або негативні зміни у галузевих умовах.
- 11.23 Свідченням зменшення корисності можуть бути інші чинники, в тому числі значні негативні зміни у технологічних, ринкових, економічних або правових умовах, в яких працює емітент.
- 11.24 На зменшення корисності підприємство зобов'язане окремо перевірити такі фінансові активи:
- а) всі інструменти власного капіталу, незалежно від їх значущості, а також б) інші фінансові активи, кожний з яких є окремо значним.
- Інші активи підприємство оцінює на зменшення корисності: кожний актив окремо чи активи об'єднані в групи за подібними характеристиками кредитного.

Оцінка

- 11.25 Підприємство оцінює збитки від зменшення корисності для таких інструментів, які оцінені за собівартістю або амортизованою собівартістю:
- а) для інструмента, оціненого за амортизованою собівартістю згідно з пунктом 11.14 а) збитками від зменшення корисності є різниця між балансовою вартістю активу та теперішньою вартістю попередньо розрахованих грошових коштів, дисконтованих за первісною ефективною ставкою відсотка. Якщо такий фінансовий інструмент має плаваючу ставку відсотка, то ставкою дисконту для оцінки будь-яких збитків від зменшення корисності є визначена згідно з договором поточна ефективна ставка відсотка.
 - б) для інструмента, оціненого за собівартістю за вирахуванням зменшення корисності згідно з пунктом 11.14 б) та в) ii), збитки від зменшення корисності є різницею між балансовою вартістю активу та найкращим розрахунком (приблизним) суми (що може дорівнювати нулю), яку підприємство отримало б за актив у разі продажу його у звітну дату.

Сторнування

- 11.26 Якщо в наступному періоді сума збитків від зменшення корисності зменшується і це зменшення може бути об'єктивно пов'язаним з подією, яка відбувається після визнання зменшення корисності (наприклад, покращання кредитного рейтингу боржника), то попередньо визнані збитки від зменшення корисності підприємство має сторнувати (прямо або через коригування рахунка резервів). Сторнування не має призводити до такої балансової вартості фінансового активу, що перевищує суму, яку б мала амортизована собівартість у разі невизнання зменшення корисності на дату сторнування. Суму сторнування підприємству слід негайно визнавати у прибутку чи збитку.

Справедлива вартість

- 11.27 Підприємство застосовує таку ієрархію для оцінки справедливої вартості активу:
- а) найкращим свідченням справедливої вартості є котирувальна ціна ідентичного активу (або подібного активу) на **активному ринку**. Зазвичай, це – поточна ціна покупця.
 - б) У разі відсутності котирувальних цін свідченням справедливої вартості в обов'язковому договорі продажу є ціна останньої операції з ідентичним активом (або подібним активом) на звичайних ринкових умовах між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Однак, ця ціна може не бути гарною оцінкою справедливої

вартості, якщо були суттєві зміни в економічних обставинах або суттєвий період часу між датою обов'язкового договору продажу або операції та дати оцінки. Якщо підприємство може продемонструвати, що ціна останньої операції не є гарною оцінкою справедливої вартості (наприклад, оскільки вона відображає суму, яку підприємство б отримало або сплатило при змушеній операції, примусовій ліквідації або продажу описаного майна), то така ціна коригується.

- в) Якщо ринок для активу не активний та будь яка ціна обов'язкового договору продажу або останньої операції з ідентичним активом (або подібним активом) не є гарною оцінкою справедливої вартості, то підприємство визначає справедливую вартість за допомогою іншої методики оцінювання. Мета використання методики оцінювання полягає в тому, щоб визначити, яка була б ціна на дату оцінки при обміні на звичайних ринкових умовах, які б діяли на основі звичайних ділових міркувань.

Посилання на інструкції з визначення справедливої вартості, наведені у пунктах 11.27- 11.32, містяться і в інших розділах цього МСФЗ, включаючи Розділ 9, Розділ 12, Розділ 14, Розділ 15 та Розділ 16 «Інвестиційна нерухомість», Розділ 17 «Основні засоби» та Розділ 28.

Методика оцінки

- 11.28 Методики оцінки передбачають використання останніх ринкових операцій з ідентичним активом між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами (якщо такі операції відбувались), поточної справедливої вартості іншого активу, який, по суті, є таким самим як і актив, що підлягає оцінюванню, аналіз дисконтування руху грошових коштів та моделі ціноутворення опціонів. Якщо для визначення ціни активу учасники ринку здебільшого використовують якусь певну методику, і ця методика забезпечує надійні розрахунки цін при операціях на активному ринку, то підприємство використовує цю методику.
- 11.29 Мета використання методики оцінки полягає в тому, щоб встановити, яка була б ціна при операції на дату оцінки між незалежними сторонами, які б діяли на основі звичайних ділових міркувань. Справедлива вартість розраховується, виходячи з результатів використання такої методики оцінки, яка максимально застосовує ринкові дані і мінімально – дані, визначені самим підприємством. Методика оцінки вважається надійним способом визначення достовірного значення справедливої вартості, якщо:
 - а) методика адекватно відображає, яку ціну можна було б очікувати на даний актив від самого ринку; та
 - б) вхідні дані для методики оцінки адекватно відображають ринкові очікування та притаманні активу показники чинників ризику.

Відсутність активного ринку

- 11.30 Справедливу вартість інвестицій в активи, які не мають котирувальної ринкової ціни на активному ринку, можна достовірно оцінити, якщо:
 - а) діапазон адекватних значень справедливої вартості є невеликим; та
 - б) можна адекватно оцінити ймовірність різних значень у діапазоні та використати її при розрахунку справедливої вартості.
- 11.31 Існує багато ситуацій, в яких величина діапазону адекватних значень справедливої вартості активів, які не мають котирувальної ціни, навряд чи буде важливою. Як правило, це можливо при визначенні справедливої вартості активу, який підприємство придбало у не пов'язаної з ним особи. Проте, якщо діапазон адекватних значень справедливої вартості є важливим та ймовірність різних значень у діапазоні не можна адекватно оцінити, тоді підприємство не може оцінювати актив за справедливою вартістю.
- 11.32 Якщо для активу, що оцінювався за справедливою вартістю, достовірний показник справедливої вартості більше недоступний (або недоступний без надмірних витрат або зусиль, коли таке звільнення надано (див. пункт 11.14в) та 12.86)), то його балансова вартість на дату останньої достовірної оцінки активу стає його новою собівартістю. Доки не з'явиться достовірний показник справедливої вартості (або з'явиться без надмірних витрат або зусиль, коли таке звільнення надано), підприємство оцінюватиме актив за цією собівартістю за вираховуванням зменшення корисності.

Припинення визнання фінансового активу

11.33 Підприємство зобов'язане припинити визнання фінансового активу тоді і тільки тоді, коли:

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

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

11.34 Якщо передача не призводить до припинення визнання, оскільки підприємство зберегло значні ризики та винагороди від володіння переданим активом, то підприємство зобов'язане продовжувати ризики та винагороди від володіння активом, що передається, підприємство продовжує визнавати переданий актив повністю і визнавати фінансове зобов'язання за вартістю отриманої компенсації. Згорання активу та зобов'язання не дозволяється. У подальших періодах підприємство визнає будь-який дохід від переданого активу та будь-які витрати, понесені за фінансовим зобов'язанням.

11.35 Якщо сторона-цедент надає заставу негрошовими коштами (наприклад, борговими інструментами або інструментами власного капіталу) стороні-набувачеві, то облік застави стороною-цедентом та стороною-набувачем залежить від того, чи має сторона-набувач право продати або перезаставити предмет застави, а також від того, чи не виконала зобов'язання сторона, яка передає. Сторона-цедент та сторона-набувач обліковують заставу таким чином:

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

Приклад: передача, визнання якої слід припинити

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

Приклад: передача, визнання якої не слід припиняти

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

Припинення визнання фінансового зобов'язання

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

Розкриття інформації

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

Розкриття інформації про облікову політику для фінансових інструментів

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

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

- 11.41 У звіті про фінансовий стан або у примітках підприємство розкриває на звітну дату загальну балансову вартість кожної з наведених нижче категорій фінансових активів та фінансових зобов'язань:
- а) фінансові активи, оцінені за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку (пункт 11.14 в) і) та пункти 12.8 та 12.9);
 - б) фінансові активи, які є борговими інструментами, оціненими за амортизованою собівартістю (пункт 11.14 а));
 - в) фінансові активи, які є інструментами власного капіталу, оціненими за собівартістю мінус зменшення корисності (пункт 11.14 в) ii) та пункти 12.8 та 12.9);
 - г) фінансові зобов'язання, оцінені за справедливою вартістю, та вплив їх оцінки на прибуток чи збиток (пункти 12.8 та 12.9);
 - г) фінансові зобов'язання, оцінені за амортизованою собівартістю (пункт 11.14 а)); та
 - д) зобов'язання за кредитами, оцінені за собівартістю мінус зменшення корисності (пункт 11.14б)).
- 11.42 Підприємство розкриває інформацію, яка дозволяє користувачам фінансової звітності оцінювати значущість фінансових інструментів за їх **фінансовим станом та результатами**. Наприклад, по відношенню до довгострокового боргу така інформація, як правило, включає умови боргового інструмента (такі як ставка відсотка, строк погашення, графік погашення та обмеження, що цей борговий інструмент накладає на підприємство).
- 11.43 По відношенню до всіх фінансових активів та фінансових зобов'язань, оцінених за справедливою вартістю, підприємство розкриває базу для визначення справедливої вартості, наприклад, котирувальну ринкову ціну на активному ринку або методику оцінки. У разі використання певної методики оцінки підприємство має розкривати припущення, які застосовуються при визначенні справедливої вартості кожного класу фінансових активів або фінансових зобов'язань. Наприклад, якщо можливо, підприємство розкриває інформацію про припущення, які стосуються ставок попередньої оплати, розрахованих збитків за кредитами та ставками відсотка чи дисконта.
- 11.44 Якщо достовірна оцінка за справедливою вартістю більше недоступна, або недоступна без не виправданих витрат або зусиль, коли таке виключення надається для будь-яких фінансових інструментів, які в іншому випадку мали б оцінюватися за справедливою вартістю через прибуток або збиток відповідно до цього Стандарту, підприємство повинно розкрити цей факт, балансову вартість цих фінансових інструментів і, якщо було застосовано виключення щодо не виправданих витрат або зусиль - причини, чому достовірне оцінювання за справедливою вартістю включатиме не виправдані витрати або зусилля.

Припинення визнання

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

Застава

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

- б) умови застави.

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

- 11.47 Що стосується визнаної на звітну дату **заборгованості за кредитами**, за якою є порушення умов або дефолт з виплати основної частини, відсотків, внесків до амортизаційного фонду або порушення умов погашення і до звітної дати таке порушення не усунене, підприємство розкриває таку інформацію:
- а) відомості про таке порушення або невиконання зобов'язань (дефолт);
 - б) балансова вартість відповідної заборгованості за кредитами на звітну дату;
 - в) чи було усунене порушення або невиконання зобов'язань (дефолт) або змінено умови заборгованості за кредитами перед затвердженням фінансової звітності до оприлюднення.

Статті доходу, витрат, прибутку чи збитку

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

Розділ 12

Інші питання фінансових інструментів

Сфера застосування розділів 11 та 12

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

Вибір облікової політики

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

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

Сфера застосування Розділу 12

- 12.3 Розділ 12 застосовується до всіх фінансових інструментів, за винятком:
- а) фінансових інструментів, на яких поширюється дія Розділу 11;
 - б) інвестицій в дочірні, асоційовані та спільні підприємства, що обліковуються згідно з Розділом 9 «Консолідована та окрема фінансова звітність», Розділом 14 «Інвестиції в асоційовані підприємства» та Розділом 15 «Інвестиції у спільні підприємства»;
 - в) прав та обов'язків роботодавців за програмами **виплат працівникам** (див. Розділ 28 «Виплати працівникам»);
 - г) прав за **страховими контрактами**, якщо страховий контракт не може спричинити збиток будь-якій стороні в результаті договірних умов, які не пов'язані із:
 - i) змінами страхового ризику;
 - ii) змінами валютних курсів; або
 - iii) дефолтом одного з контрагентів;
 - г) фінансових інструментів, які відповідають визначенню власного капіталу підприємства, включаючи компонент власного капіталу у **складних фінансових інструментах**, випущених підприємством (див. Розділ 22 «Зобов'язання та власний капітал»);
 - д) **оренди** у межах сфери застосування (Розділ 20 «Оренда»). Отже, Розділ 12 застосовується до оренди, яка може спричинити збитки в орендодавця або орендаря за результатами умов договору, які не пов'язані зі:

- i) змінами ціни орендованого **активу**;
- ii) змінами валютних курсів;
- iii) змінами в розмірі орендних платежів, що визначаються на основі змінних ринкових ставок відсотка; або
- iv) дефолтом одного з контрагентів;
- е) договорів про умовну компенсацію при **об'єднанні бізнесу** (див. Розділ 19 «Об'єднання бізнесу та гудвіл»). Цей виняток поширюється лише на покупця;
- є) фінансових інструментів, договорів та зобов'язань за **операціями платежів на основі акцій**, до яких застосовується розділ 26 «Платіж на основі акцій».
- ж) активів відшкодування, що обліковуються згідно з розділом 21 «Забезпечення, умовні активи та умовні зобов'язання» (див. пункт 21.9).

- 12.4 Цей розділ не застосовується до більшості договорів купівлі-продажу нефінансових активів, таких як **товар, запаси чи основні засоби**, оскільки вони є нефінансовими інструментами. Він застосовується до всіх договорів, що наражають покупця чи продавця на ризик, нетиповий для договорів купівлі-продажу матеріальних активів. Наприклад, цей розділ застосовується до договорів, що спричиняють збиток покупцю чи продавцю в результаті договірних умов, які не пов'язані із змінами ціни нефінансового активу, змінами валютних курсів або дефолтом одного з контрагентів.
- 12.5 Крім договорів, описаних у пункті 12.4, цей розділ застосовується до договорів купівлі-продажу нефінансових активів, якщо повністю розрахуватися за договором можна **грошовими коштами** чи іншим фінансовим інструментом або шляхом обміну фінансовими інструментами, ніби договори є фінансовими інструментами, з одним винятком: договори, які було укладено та які укладено з метою одержання чи доставки нефінансового активу відповідно до вимог підприємства щодо придбання, продажу чи використання, для цілей даного розділу фінансовими інструментами не вважаються.

Первісне визнання фінансових активів та зобов'язань

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

Первісна оцінка

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

Подальша оцінка

- 12.8 Наприкінці кожного **звітного періоду** підприємство оцінює всі фінансові інструменти, до яких застосовується Розділ 12, за справедливою вартістю та визнає зміни справедливої вартості у прибутку чи збитку, за винятком таких:
- а) деякі зміни справедливої вартості **інструментів хеджування** в призначених відносинах хеджування мають визнаватись в **іншому сукупному доході** згідно з пунктом 12.23; та
 - б) інструменти **власного капіталу**, що не **перебувають в обігу на публічному ринку** та справедливу вартість яких неможливо достовірно визначити в інший спосіб без надмірних витрат чи зусиль, і договори, прив'язані до таких інструментів, які, в разі їх виконання, призведуть до поставки таких інструментів, оцінюються за собівартістю з вирахуванням зниження корисності.
- 12.9 Якщо достовірний показник справедливої вартості за інструментом власного капіталу перестає

бути доступним без надмірних витрат чи зусиль або якщо договір, прив'язаний до такого інструменту, який, у разі його виконання, призведе до поставки таких інструментів, що не перебувають в обігу на публічному ринку, але оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, то за собівартість інструмента приймається його справедлива вартість на останню дату, на яку існувала можливість його достовірного оцінювання без надмірних витрат чи зусиль. Підприємство оцінює інструмент за зазначеною собівартістю з вирахуванням зниження корисності доти, доки воно не зможе визначити достовірний показник справедливої вартості без надмірних витрат чи зусиль.

Справедлива вартість

- 12.10 Для розрахунку справедливої вартості згідно з цим розділом, а також згідно з Розділом 11, підприємство застосовує інструкції щодо визначення справедливої вартості, наведені у пунктах 11.27-11.32.
- 12.11 Справедлива вартість фінансового зобов'язання на вимогу не може бути меншою від суми, яка підлягає сплаті на момент вимоги, дисконтованої з першої дати, з якої суму можуть вимагати.
- 12.12 У первісну оцінку фінансових активів та зобов'язань, які в подальшому оцінюватимуться за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, підприємство не може включати **витрати на операцію**. Якщо плата за актив відстрочується або фінансується за відсотковою ставкою, яка не є ринковою, підприємство спочатку оцінює актив за теперішньою вартістю майбутніх платежів, дисконтованих за ринковою ставкою відсотка.

Зменшення корисності фінансових інструментів, оцінених за собівартістю або амортизованою собівартістю

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

Припинення визнання фінансового активу або фінансового зобов'язання

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

Облік хеджування

- 12.15 Якщо зазначені критерії виконано, то підприємство може встановити відносини хеджування між інструментом хеджування та **об'єктом хеджування** таким чином, щоб застосувати облік хеджування. При обліку хеджування **прибуток** чи **збиток** від інструмента хеджування та об'єкта хеджування дозволяється визнавати у прибутку чи збитку одночасно.
- 12.16 Для того, щоб застосувати облік хеджування, підприємство має виконати всі з наведених далі умов:
- а) підприємство встановлює та документально оформляє відносини хеджування таким чином, що ризик, який хеджується, об'єкт хеджування та інструмент хеджування чітко визначені, а ризик в об'єкті хеджування є ризик, який хеджується за допомогою інструмента хеджування;
 - б) ризик, що хеджується є одним з ризиків, зазначених у пункті 12.17;
 - в) інструмент хеджування є одним з інструментів хеджування, зазначених у пункті 12.18;

- г) підприємство очікує, що інструмент хеджування буде високоефективним у компенсації встановленого ризику, що хеджується. **Ефективність хеджування** – це ступінь, до якого зміни справедливої вартості або грошових коштів від об'єкта хеджування, які можна віднести до ризику, який хеджується, компенсуються внаслідок змін справедливої вартості або грошових потоків інструмента хеджування.

12.17 Цей МСФЗ дозволяє облік хеджування лише за такими ризиками:

- а) ризик відсоткової ставки боргового інструменту, оціненого за амортизованою собівартістю;
- б) валютний ризик або ризик відсоткової ставки при **твердому зобов'язанні** або **високоймовірній прогнозованій операції**;
- в) ціновий ризик товару, який ним утримується або є предметом твердого зобов'язання або високоймовірної прогнозованої операції придбання чи продажу товару;
- г) валютний ризик при чистій інвестиції у **закордонну господарську одиницю**.

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

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

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

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

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

- а) інструмент хеджування як актив чи зобов'язання та зміну справедливої вартості інструменту хеджування у прибутку чи збитку і

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

Хеджування ризику змінної ставки відсотка визнаного фінансового інструменту, валютного ризику або цінового ризику товару при твердому зобов'язанні, високоїмовірній прогнозованій операції або чистій інвестиції у закордонну господарську одиницю

- 12.23 Якщо зазначені у пункті 12.16 умови виконані та хеджованим ризиком є
- а) ризик плаваючої ставки відсотку боргового інструменту, оціненого за амортизованою собівартістю,
 - б) валютний ризик при твердому зобов'язанні або високоїмовірній прогнозованій операції,
 - в) ціновий ризик товару при твердому зобов'язанні угоді або високоїмовірній прогнозованій операції або
 - г) валютний ризик при чистій інвестиції у закордонну господарську одиницю,
- то підприємство в іншому сукупному доході визнає ту частку зміни справедливої вартості інструмента хеджування, яка необхідна для компенсації зміни справедливої вартості або очікуваних грошових потоків від об'єкта хеджування. Підприємство визнає в прибутку або збитку в кожному з періодів будь-яке перевищення (в абсолютному вираженні) кумулятивної зміни справедливої вартості інструмента хеджування над кумулятивною зміною справедливої вартості очікуваних грошових потоків від об'єкта хеджування після початку дії хеджування (його іноді називають «неефективністю хеджування»). Прибуток або збиток від хеджування, визнаний в іншому сукупному доході, перекласифіковується в прибуток або збиток при визнанні об'єкта хеджування в прибутку або збитку з урахуванням вимог пункту 12.25. Водночас, кумулятивний розмір будь-яких курсових різниць, що пов'язані з хеджуванням чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю, визнаних в іншому сукупному доході, при вибутті або частковому вибутті закордонної господарської одиниці в прибуток або збиток не перекласифіковується.
- 12.24 Якщо хеджованим ризиком є ризик плаваючої ставки відсотка боргового інструменту, оціненого за амортизованою собівартістю, періодичні чисті грошові розрахунки за процентним свопом, який є інструментом хеджування, підприємство визнає у прибутку чи збитку в тому періоді, в якому здійснюється нарахування чистих розрахунків.
- 12.25 Підприємство зобов'язане припинити перспективно облік хеджування, зазначений у пункті 12.23, якщо:

- а) інструмент хеджування закінчує свою дію, продається або скасовується;
- б) хеджування більше не відповідає умовам обліку хеджування, зазначеним у пункті 12.16,
- в) при хеджуванні прогнозованої операції, прогнозована операція втрачає свою високу ймовірність або
- г) підприємство припиняє відносини хеджування.

Якщо прогнозована операція більше не очікується, або якщо припиняється визнання хеджованого боргового інструменту, оціненого за амортизованою собівартістю, будь-який прибуток чи збиток від інструменту хеджування, який був визнаний в іншому сукупному доході, повинен бути перекласифікованим у прибуток або збиток.

Розкриття інформації

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

Розділ 13

Запаси

Сфера застосування цього розділу

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

Оцінка запасів

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

Собівартість запасів

- 13.5 Підприємство має включати у собівартість запасів всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.

Витрати на придбання

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

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

Витрати на переробку

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

Розподіл виробничих накладних витрат

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

Спільна та побічна продукція

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

Інші витрати, що включаються у собівартість запасів

- 13.11 Інші витрати включаються підприємством в собівартість запасів лише тою мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення в теперішній стан.
- 13.12 Пунктом 12.19 б) передбачається, що в деяких випадках, при хеджуванні ризику фіксованої відсоткової ставки або ризику ціни на утримуваний товар, зміна **справедливої вартості**

інструменту хеджування вносить коригування до балансової вартості товару.

Витрати, що виключаються із собівартості запасів

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

Собівартість запасів виконавця послуг

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

Собівартість сільськогосподарської продукції, зібраної як врожай біологічних активів

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

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

- 13.16 Підприємство може для зручності використовувати такі методи визначення собівартості запасів як метод стандартних витрат, метод роздрібних цін або метод останньої ціни придбання, якщо їх результати приблизно дорівнюють собівартості. Стандартні витрати враховують нормативні рівні використання основних та допоміжних матеріалів, праці, а також раціональності та використання виробничих потужностей. Вони регулярно аналізуються і, в разі необхідності, переглядаються у світлі поточних умов. Метод роздрібних цін дозволяє оцінювати вартість шляхом зменшення вартості реалізації запасів на відповідний відсоток валової маржі.

Формули визначення собівартості

- 13.17 Собівартість одиниць запасів, які, як правило, не є взаємозамінними, та товарів або послуг, призначених для конкретних проектів, підприємству слід визначати за допомогою конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості.

- 13.18 Собівартість запасів, за винятком наведених у пункті 13.17, підприємству слід визначати за формулою – "перше надходження – перший видаток" (ФІФО) або середньозваженої собівартості. Підприємству слід застосовувати одну і ту саму формулу собівартості для всіх запасів підприємства однакового характеру та використання. Для запасів різного характеру чи використання можуть бути виправданими різні формули собівартості. Застосовувати метод «останнє надходження – перший видаток» (ЛІФО) цей МСФЗ не дозволяє.

Зменшення корисності запасів

- 13.19 Згідно з вимогами пунктів 27.2-27.4 підприємство має оцінити наприкінці кожного **звітного періоду**, чи зменшилась корисність будь-яких запасів, тобто їхню балансову вартість вже повністю отримати не можна (наприклад, через пошкодження, застарілість або зменшення цін продажу). Якщо корисність об'єкта (чи групи об'єктів) запасів зменшилась, то, згідно з цими пунктами, підприємство має оцінити запаси за ціною продажу мінус витрати на завершення та продаж і визнати **збитки від зменшення корисності**. Цими пунктами за деяких обставин вимагається сторнування раніше визнаних збитків від зменшення корисності.

Визнання запасів як витрат

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

Розкриття інформації

- 13.22 У фінансовій звітності підприємству слід розкривати:
- а) **облікову політику**, прийняту для оцінки запасів, включаючи використані з цією метою формули визначення собівартості;
 - б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для підприємства;
 - в) вартість запасів, визнаних як витрати протягом періоду;
 - г) збитки від зменшення корисності, визнані чи сторновані у прибутку чи збитку згідно з Розділом 27;
 - г) загальну балансову вартість запасів, наданих у заставу як забезпечення **зобов'язань**.

Розділ 14

Інвестиції в асоційовані підприємства

Сфера застосування цього розділу

- 14.1 Цей Розділ застосовується до обліку **асоційованих підприємств** у **консолідованій фінансовій звітності** та у фінансовій звітності інвестора, який не є **материнським підприємством**, але має інвестицію в одне або декілька асоційованих підприємств. Вимоги до відображення інвестицій в асоційовані підприємства в **окремій фінансовій звітності** викладено у пункті 9.26.

Визначення асоційованих підприємств

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

Оцінка: вибір облікової політики

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

Модель собівартості

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

Метод участі в капіталі

- 14.8 Згідно з методом участі в капіталі, інвестиція в капітал первісно визнається за ціною операції (включаючи **витрати на операцію**) і потім коригується, щоб відображати частку інвестора у **фінансовому результаті** або **іншому сукупному доході** асоційованого підприємства:
- а) *Розподілені дивіденди та інші коригування балансової вартості.* Розподілені дивіденди, одержані від асоційованого підприємства, зменшують **балансову вартість** інвестиції. Коригування балансової вартості інвестиції також можуть вимагатися як наслідок змін пропорційної частки у власному капіталі асоційованого підприємства, що виникають в результаті зміни статей іншого сукупного доходу.
 - б) *Потенційні права голосу.* Хоча потенційні права голосу інвестора беруться до уваги при визначенні наявності його впливу, свою частку фінансового результату асоційованого підприємства та частку змін у власному капіталі асоційованого підприємства інвестор оцінює на основі його теперішньої частки у власності. Такі оцінки не враховують можливого використання чи перетворення потенційних прав голосу.
 - в) *Коригування на умовний гудвіл та справедливую вартість.* Після придбання інвестиції в асоційоване підприємство будь-яка різниця (позитивна чи від'ємна) між витратами на придбання та часткою інвестора у справедливій вартості чистих ідентифікованих активів асоційованого підприємства обліковується інвестором згідно з пунктами 19.22 – 19.24. Після придбання інвестор коригує свою частку в прибутку або збитку асоційованого підприємства для обліку додаткової **амортизації** матеріальних і нематеріальних **активів** асоційованого підприємства, що підлягають амортизації (включаючи **гудвіл**), на підставі перевищення їхньої справедливої вартості над їхньою балансовою вартістю на час придбання інвестиції.
 - г) *Зменшення корисності.* Якщо є ознака того, що корисність інвестиції в асоційоване підприємство може бути зменшеною, інвестор має перевірити всю балансову вартість інвестиції як один актив на предмет зменшення корисності згідно з Розділом 27. Будь-який гудвіл, що входить до балансової вартості інвестиції в асоційоване підприємство, перевіряється на предмет зменшення корисності не окремо, а як частина інвестиції в цілому.
 - г) *Операції інвестора з асоційованими підприємствами.* Інвестор має вилучити нереалізовані прибутки та збитки від операцій «знизу вгору» (від асоційованого підприємства до інвестора) та «згори вниз» (від інвестора до асоційованого підприємства) пропорційно до участі інвестора в асоційованому підприємстві. Нереалізовані збитки за такими операціями можуть бути свідченням зменшення корисності переданого активу.
 - д) *Дата фінансової звітності асоційованого підприємства.* При застосуванні методу участі в капіталі інвестор має використовувати фінансову звітність асоційованого підприємства на звітну дату самого інвестора, якщо це **можливо зробити**. Якщо зробити це неможливо, інвестор має використовувати найостаннішу наявну фінансову звітність, скориговану на вплив будь-яких операцій чи подій, які відбулись протягом звітного періоду.
 - е) *Облікова політика асоційованого підприємства.* У разі використання асоційованим підприємством **облікової політики**, яка відрізняється від облікової політики інвестора, в цілях застосування методу участі в капіталі інвестор, якщо це можливо зробити, має скоригувати фінансову звітність асоційованого підприємства таким чином, щоб вона відображала облікову політику інвестора.
 - є) *Збитки, що перевищують розмір інвестиції.* Якщо частка інвестора у збитках асоційованого підприємства дорівнює або перевищує балансову вартість інвестиції в асоційоване підприємство, інвестор припиняє визнавати свою частку подальших збитків. Після зменшення участі інвестора до нуля, він визнає додаткові збитки шляхом формування **забезпечення** (див. Розділ 21 «Забезпечення, умовні активи та умовні зобов'язання») лише тою мірою, якою інвестор має юридичні чи

конструктивні зобов'язання або здійснив платежі від імені асоційованого підприємства. Якщо після цього асоційоване підприємство показує прибутки, інвестор знову починає визнавати свою частку цих прибутків лише після того, як його частка прибутків зрівнюється з часткою невизнаних збитків.

- ж) *Припинення застосування методу участі в капіталі.* Застосування методу участі в капіталі припиняється інвестором з дати припинення дії значного впливу.
- i) Якщо асоційоване підприємство стає дочірнім чи спільним, то інвестор здійснює переоцінку за справедливою вартістю своєї частки участі в капіталі на той момент та визнає (у разі наявності) **прибуток** чи збиток, що внаслідок цього виникає у фінансовому результаті.
 - ii) Якщо в результаті повного чи часткового вибуття інвестиції, інвестор втрачає значний вплив над підприємством, він припиняє визнавати це асоційоване підприємство, а у фінансовому результаті визнає різницю між, з одного боку, сумою отриманих надходжень і справедливої вартості будь-якої частки, що залишилася, та, з іншого боку, балансової вартості інвестиції в асоційоване підприємство на дату втрати значного впливу. Після цього облік будь-якої частки, що залишилася, інвестор здійснює відповідно до Розділу 11 «Базові фінансові інструменти» та Розділу 12 «Інші питання фінансових інструментів», залежно від обставин.
 - iii) Якщо значний вплив втрачається інвестором з причин інших, ніж часткове вибуття його інвестиції, то балансову вартість інвестиції на цю дату він розглядатиме як нову базу собівартості, а облік інвестиції здійснює відповідно до Розділів 11 та 12, залежно від обставин.

Модель справедливої вартості

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

Відображення у фінансовій звітності

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

Розкриття інформації

- 14.12 Інвестор в асоційоване підприємство розкриває таку інформацію:
- а) свою **облікову політику** щодо інвестицій в асоційовані підприємства;
 - б) балансову вартість інвестицій в асоційовані підприємства (див. пункт 4.23)); та
 - в) справедливу вартість інвестицій в асоційовані підприємства, які відображаються в обліку за методом участі в капіталі, на які існують оприлюднені ціни.
- 14.13 Для інвестицій в асоційовані підприємства, які відображаються в обліку за моделлю собівартості, інвестор розкриває суму дивідендів та інших надходжень, визнаних як дохід.
- 14.14 Для інвестицій в асоційовані підприємства, які відображаються в обліку за методом участі в капіталі, інвестор окремо розкриває свою частку у фінансовому результаті таких

асоційованих підприємств та свою частку у будь-якій **діяльності** таких асоційованих підприємств, **що припинена**.

- 14.15 Для інвестицій в асоційовані підприємства, які відображаються в обліку за моделлю справедливої вартості, інвестор розкриває інформацію, визначену в пунктах 11.41 – 11.44. Якщо інвестор застосовує передбачене пунктом 14.10 звільнення у зв'язку з надмірними витратами або зусиллями стосовно будь-яких асоційованих підприємств, він розкриває цей факт, причини, через які оцінка за справедливою вартістю була б пов'язана з надмірними витратами або зусиллями, та балансову вартість інвестицій в асоційовані підприємства, що обліковуються за моделлю собівартості.

Розділ 15

Інвестиції у спільні підприємства

Сфера застосування цього розділу

- 15.1 Цей Розділ застосовується до обліку **спільних підприємств у консолідованій фінансовій звітності** та у **фінансовій звітності** інвестора, який не є **материнським підприємством**, але є **спільноконтролюючим учасником** в одному або декількох спільних підприємствах. Вимоги щодо відображення в **окремій фінансовій звітності** частки **спільноконтролюючого учасника** у спільному підприємстві викладено у пункті 9.26.

Визначення спільних підприємств

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

Спільно контрольована діяльність

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

Спільно контрольовані активи

- 15.6 Деякі спільні підприємства передбачають спільний контроль, та часто спільне володіння, спільноконтролюючими учасниками одного або більше активів, внесених у спільне підприємство, або придбаних з цією метою, та використаних у його діяльності.
- 15.7 Щодо своєї частки у спільно контрольованому активі, спільноконтролюючий учасник визнає у своїй фінансовій звітності таке:
- свою частку спільно контрольованих активів, класифікованих за характером цих активів;

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

Спільно контрольовані підприємства

- 15.8 Спільно контрольоване підприємство – це спільне підприємство, яке передбачає створення корпорації, товариства або іншого підприємства, у якому кожен спільноконтролюючий учасник має частку. Таке підприємство здійснює діяльність так само, як і інші підприємства, за винятком того, що угода між спільноконтролюючими учасниками встановлює спільний контроль за економічною діяльністю цього підприємства.

Оцінка: вибір облікової політики

- 15.9 Облік усіх своїх часток у спільно контрольованих підприємствах спільноконтролюючий учасник веде за одним з таких методів:
- а) модель собівартості, що зазначена у пункті 15.10;
 - б) метод участі в капіталі, що зазначений у пункті 15.13; або
 - в) модель **справедливої вартості**, що зазначена у пункті 15.14.

Модель собівартості

- 15.10 Свої інвестиції у спільно контрольовані підприємства крім тих, на які існує оприлюднена ціна (див. пункт 15.12), спільноконтролюючий учасник оцінює за собівартістю за вирахуванням будь-яких накопичених **збитків від зменшення корисності**, визнаних згідно з Розділом 27 «Зменшення корисності активів».
- 15.11 Спільноконтролюючий учасник визнає розподілення, отримані від інвестиції як дохід, незалежно від того, чи отримані вони від накопичених прибутків спільно контрольованого підприємства, які виникли до або після дати придбання.
- 15.12 Свої інвестиції у спільно контрольовані підприємства, на які існує оприлюднена ціна, спільноконтролюючий учасник оцінює за моделлю справедливої вартості (див. пункт 15.14).

Метод участі в капіталі

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

Модель справедливої вартості

- 15.14 При первісному визнанні інвестиції у спільно контрольоване підприємство спільноконтролюючий учасник оцінює її за ціною операції. Ціна операції не включає **витрат на операцію**.
- 15.15 На кожну **звітну дату** спільноконтролюючий учасник оцінює свої інвестиції у спільно контрольовані підприємства за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості визнаються у **прибутку або збитку**, згідно з керівництвом щодо **оцінки** справедливої вартості, викладеними у пунктах 11.27 – 11.32. За допомогою моделі справедливої вартості, спільноконтролюючий учасник застосовує модель собівартості до будь-якої інвестиції у спільно контрольоване підприємство, для якої неможливо без надмірних витрат чи зусиль

достовірно оцінити справедливу вартість.

Операції між спільноконтролюючим учасником та спільним підприємством

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

Якщо інвестор не має спільного контролю

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

Розкриття інформації

- 15.19 Інвестор у спільне підприємство, який не має спільного контролю, розкриває таку інформацію:
- а) **облікову політику**, яку він застосовує для визнання своїх часток у спільно контрольованих підприємствах;
 - б) **балансову вартість** інвестицій у спільно контрольовані підприємства (див. пункт 4.2и));
 - в) **справедливу вартість** інвестицій у спільно контрольовані підприємства, облік яких здійснюється за методом участі в капіталі у разі існування оприлюдненої ціни;
 - г) сукупну суму зобов'язань щодо спільних підприємств, включаючи його частку у капітальних зобов'язаннях, прийнятих спільно з іншими спільноконтролюючими учасниками, а також частку капітальних зобов'язань самих спільних підприємств.
- 15.20 Щодо спільно контрольованих підприємств, облік яких здійснюється за методом участі в капіталі, то спільноконтролюючий учасник також повинен розкривати інформацію, яка вимагається згідно з пунктом 14.14 по відношенню до інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі.
- 15.21 Щодо спільно контрольованих підприємств, облік яких здійснюється за моделлю справедливої вартості, то спільноконтролюючий учасник повинен розкривати інформацію, яка вимагається, згідно з пунктами 11.41-11.44. Якщо спільноконтролюючий учасник застосовує звільнення у зв'язку з надмірними витратами або зусиллями згідно з пунктом 15.15 до будь-яких спільно контрольованих підприємств, то він розкриває цей факт, причини, чому оцінка за справедливою вартістю передбачає надмірні витрати та зусилля, та балансову вартість інвестицій у спільно контрольовані підприємства, облік яких здійснюється за моделлю собівартості.

Розділ 16

Інвестиційна нерухомість

Сфера застосування цього розділу

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

Визначення та первісне визнання інвестиційної нерухомості

- 16.2 Інвестиційна нерухомість – це нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про **фінансову оренду**) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для:
- а) використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей або
 - б) продажу в звичайному ході діяльності.
- 16.3 Частка нерухомості, яка утримується орендарем на умовах операційної оренди, може бути класифікована і відображена в обліку як інвестиційна нерухомість тоді і тільки тоді, коли інакше ця нерухомість відповідала б визначенню інвестиційної нерухомості, а орендар може оцінювати справедливу вартість частки нерухомості постійно, без надмірних витрат чи зусиль. Цей альтернативний підхід до класифікації можна застосовувати до кожного окремого об'єкта нерухомості на індивідуальній основі.
- 16.4 Нерухомість змішаного призначення слід розподіляти між інвестиційною нерухомістю та **основними засобами**. Але якщо справедливу вартість компоненту, який відноситься до інвестиційної нерухомості, не можна достовірно оцінити без надмірних витрат чи зусиль, то всю нерухомість слід обліковувати як основні засоби згідно з Розділом 17.

Оцінка при первісному визнанні

- 16.5 При первісному **визнанні** підприємство має оцінювати інвестиційну нерухомість за собівартістю. Собівартість придбаної інвестиційної нерухомості включає ціну її придбання та будь-які видатки, які безпосередньо віднесені до придбання, такі як плата за надання юридичних та брокерських послуг, податки, пов'язані з передачею права власності, та інші **витрати на операцію**. Якщо платіж за інвестиційну нерухомість відстрочено на більш тривалий час, ніж передбачено звичайними умовами придбання в кредит, її собівартістю є **теперішня вартість** всіх майбутніх платежів. Собівартість інвестиційної нерухомості, збудованої власними силами, підприємство має визначати згідно з пунктами 17.10-17.14.
- 16.6 Первісна собівартість частки нерухомості, утримуваної на умовах **оренди** і класифікованої як інвестиційна нерухомість, визначається згідно з вимогами до фінансової оренди, наведеними у пункті 20.9, навіть якщо б оренда була класифікована як операційна у разі входження до сфери застосування Розділу 20 «Оренда». Іншими словами, такий **актив** визнається за

нижчою з двох оцінок: справедливої вартості нерухомості і теперішньої вартості **мінімальних орендних платежів**. Згідно з положеннями пункту 20.9, еквівалентна сума визнається як **зобов'язання**.

Оцінка після визнання

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

Переведення

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

Розкриття інформації

- 16.10 Щодо всієї інвестиційної нерухомості, облікованої за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку (пункт 16.7), підприємство має розкривати таку інформацію:
- а) методи і суттєві припущення, що застосовуються для визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості;
 - б) міру, якою справедлива вартість інвестиційної нерухомості (оцінена або розкрита у фінансовій звітності) базується на оцінці, зробленій незалежним оцінювачем, який має відповідну професійну кваліфікацію і недавній досвід оцінки в тій самій місцевості та тієї самої категорії інвестиційної нерухомості. Якщо такого оцінювання не було, цей факт слід зазначити;
 - в) існування і суми обмежень щодо спроможності реалізувати інвестиційну нерухомість або перевести **дохід** і надходження від продажу;
 - г) договірні зобов'язання придбати, збудувати чи забудувати інвестиційну нерухомість або провести ремонт, обслуговування чи поліпшення.
 - г) узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець періоду, що окремо показує таке:
 - i) надходження, розкриваючи окремо ті надходження, які виникають у результаті придбання через **об'єднання бізнесу**;
 - ii) чисті **прибутки** або збитки від коригування справедливої вартості;
 - iii) переведення до та із інвестиційної нерухомості, що відображається в обліку за собівартістю з вирахуванням накопиченої **амортизації** та **зменшення корисності** (див. пункт 16.8);

- iv) переведення до та із **запасів** і нерухомості, зайнятої власником; та
- v) інші зміни.

Відображати це узгодження для попередніх періодів не потрібно.

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

Розділ 17

Основні засоби

Сфера застосування

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

Визнання

- 17.4 При визнанні об'єкта основних засобів підприємство застосовує критерії **визнання**, наведені у пункті 2.27. Отже підприємство визнає собівартість об'єкта основних засобів як актив тоді і тільки тоді, коли:
- а) існує **ймовірність** надходження до підприємства економічних вигід, пов'язаних з цим об'єктом основних засобів, та
 - б) собівартість об'єкта основних засобів можна достовірно оцінити.
- 17.5 Такі статті, як запасні частини, резервне устаткування та допоміжне обладнання, визнаються згідно з цим розділом у тому разі, якщо вони відповідають визначенню основних засобів. В іншому разі такі статті класифікуються як **запаси**.
- 17.6 Частини деяких об'єктів основних засобів можуть потребувати заміни через регулярні проміжки часу (наприклад, дах будинку). Підприємство включає до **балансової вартості** об'єкта основних засобів собівартість замінюваної частини такого об'єкта, коли витрати понесені, якщо від цієї частини очікуються додаткові майбутні вигоди для підприємства. Визнання балансової вартості таких замінюваних частин **припиняється** згідно з пунктами 17.27-17.30 незалежно від того, чи амортизувались замінені частини окремо. Якщо для підприємства неможливо визначити балансову вартість заміненої частини, то підприємство може використати вартість заміни як показник собівартості заміненої частини на час її придбання або будівництва. Пунктом 17.16 передбачається, що у разі значно різних схем споживання економічних вигід у головних компонентах об'єкта основних засобів підприємство розподіляє первісну собівартість активу між його головними компонентами та окремо **амортизує** кожний такий компонент протягом **строку його корисного використання**.
- 17.7 Умовою подовження експлуатації об'єкта основних засобів (наприклад, автобусу) може бути виконання регулярних основних технічних оглядів для виявлення несправностей, незалежно від того, чи замінюються частини об'єкта. Під час виконання значного огляду витрати на нього визнаються в балансовій вартості об'єкта основних засобів як заміна, якщо це відповідає критеріям визнання. Будь-яку вартість витрат на попередній огляд (на відміну від матеріальних частин) не визнають. Це відбувається незалежно від того, чи були ідентифіковані витрати попереднього огляду в операції, за якою об'єкт купували чи

будували. За необхідності, собівартість існуючого компоненту технічного огляду, яка склалася під час купівлі чи будівництва об'єкта, може бути використана за потреби для попередньої оцінки витрати на майбутній подібний огляд.

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

Оцінка під час визнання

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

Елементи собівартості

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

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

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

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

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

Оцінка собівартості

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

Обмін активами

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

випадку його собівартість оцінюють за балансовою вартістю переданого активу.

Оцінка після первісного визнання

- 17.15 Підприємство обирає своєю обліковою політикою або модель собівартості (пункт 17.15А), або модель переоцінки (пункт 17.15Б) та застосовує цю облікову політику до всього класу основних засобів. Підприємство застосовує модель собівартості до інвестиційної нерухомості, справедлива вартість якої не може бути достовірно визначена без надмірних витрат або зусиль. Витрати на щоденне обслуговування об'єкта основних засобів підприємство має визнавати у прибутку чи збитку за період, в якому такі витрати понесені.

Модель собівартості

- 17.15А Підприємство оцінює об'єкт основних засобів за собівартістю після первісного визнання за вирахуванням будь-якої накопиченої **амортизації** та будь-яких накопичених **збитків від зменшення корисності**.

Модель переоцінки

- 17.15Б Підприємство оцінює об'єкт основних засобів, справедлива вартість якого може бути достовірно оцінена за переоціненою вартістю, що являє собою його її справедливую вартість на дату переоцінки за вирахуванням будь-якої накопиченої у подальшому амортизації та накопичених у подальшому збитків від зменшення корисності. Переоцінки здійснюються з періодичністю, достатньою для того, щоб балансова вартість **суттєво** не відрізнялась від балансової вартості, яку було б визначено на основі справедливої вартості на кінець **звітного періоду**. Настанови щодо визначення справедливої вартості подано в пунктах 11.27–11.32. Якщо об'єкт основних засобів переоцінюється, то переоцінюванню підлягає весь клас основних засобів, до якого належить такий актив..
- 17.15В Якщо балансова вартість активу в результаті переоцінки зросла, то її збільшення визнається в **іншому сукупному доході** та накопичується у **власному капіталі** за статтею «Дооцінка». Водночас, це збільшення визнається в прибутку чи збитку в тому обсязі, в якому воно сторнує раніше визнану в прибутку чи збитку уцінку того самого активу.
- 17.15Г Якщо балансова вартість активу в результаті переоцінки знизилась, то її зменшення визнається в прибутку чи збитку. Водночас, це зменшення визнається в іншому сукупному доході в обсязі залишку за кредитом рахунку дооцінки зазначеного активу. Зменшення, визнане в іншому сукупному доході, зменшує суму, накопичену у власному капіталі за статтею «Дооцінка».

Амортизація

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

Вартість, що підлягає амортизації та період амортизації

- 17.18 **Вартість** активу, що підлягає амортизації, підприємство розподіляє на систематичній основі протягом строку його корисного використання.
- 17.19 Такі чинники як зміна способу використання активу, значний несподіваний фізичний знос,

технологічний прогрес та зміна ринкових цін можуть означати, що з останньої **звітної дати**, на яку закінчувався фінансовий рік, змінилася **ліквідаційна вартість** або строк корисного використання активу. У разі наявності таких ознак, підприємство переглядає свої попередні оцінки та, якщо поточні очікування відрізняються від минулих, коригує ліквідаційну вартість, метод амортизації або строк корисного використання. Зміна ліквідаційної вартості, методу амортизації або строку корисного використання має відображатися підприємством як зміна **облікових оцінок** відповідно до пунктів 10.15- 10.18.

- 17.20 Амортизація активу починається, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, в якому він придатний до експлуатації, у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизація активу припиняється тоді, коли припиняється його визнання. Амортизація не припиняється, коли актив не використовується або він вибуває з активного використання, поки актив не буде зношений повністю. Проте, згідно з використаними методами амортизації, якщо немає виробництва, то амортизація може дорівнювати нулю.
- 17.21 При визначенні строку корисного використання активу підприємство бере до уваги такі чинники:
- а) очікуване використання активу. Використання оцінюють виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності активу;
 - б) очікуваний фізичний знос, що залежить від операційних чинників, таких як кількість змін, протягом яких має використовуватися актив, програма ремонту та технічного обслуговування підприємства, а також нагляд за активом та його обслуговування в той час, коли актив не використовується;
 - в) технічна або комерційна застарілість, яка виникає через зміни та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на вироблені активом продукти чи послуги;
 - г) правові або подібні обмеження використання активу, такі як закінчення строку пов'язаної з ним **оренди**.

Метод амортизації

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

Зменшення корисності

Визнання та оцінка зменшення корисності

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

Компенсація зменшення корисності

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

Основні засоби, що утримуються для продажу

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

Припинення визнання

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

Розкриття інформації

- 17.31 Підприємство розкриває для кожного класу основних засобів відповідно до пункту 4.11 а) та окремо для інвестиційної нерухомості, відображеної за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та зменшення корисності:
- а) бази **оцінки**, які застосовували для визначення валової балансової вартості;
 - б) застосовані методи амортизації;
 - в) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;
 - г) валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та кінець звітного періоду; та
 - г) узгодження балансової вартості на початок та кінець звітного періоду, що відображає:
 - i) надходження;
 - ii) вибуття;
 - iii) придбання через **об'єднання бізнесу**;
 - iv) збільшення або зменшення, що є наслідком переоцінок згідно з пунктами 17.15Б–17.15Г, а також збитків від зменшення корисності, визнаних або сторнованих в іншому сукупному доході згідно з розділом 27;
 - v) переведення до та з інвестиційної нерухомості, відображеної за справедливою вартістю через прибуток або збиток (див. пункт 16.8);
 - vi) збитки від зменшення корисності, визнані чи сторновані у прибутку або збитку відповідно до Розділу 27;

- vii) амортизація; та
- viii) інші зміни.

Таке узгодження слід наводити і за попередні періоди.

17.32 Підприємство також розкриває таку інформацію:

- а) наявність та балансову вартість основних засобів, на які у підприємства існують обмеження прав власності, або основних засобів, переданих у заставу як забезпечення **зобов'язань**;
- б) суму договірних зобов'язань, пов'язаних із придбанням основних засобів; та
- в) якщо підприємство має інвестиційну нерухомість, чия справедлива вартість не можна достовірно оцінити без надмірних витрат чи зусиль, то воно розкриває цей факт і причини, через які достовірне оцінювання справедливої вартості було б пов'язане з надмірними витратами чи зусиллями стосовно відповідних об'єктів інвестиційної нерухомості.

17.33 Якщо об'єкти основних засобів зазначаються згідно з сумами за результатами переоцінки, підприємство розкриває таку інформацію:

- а) дату набрання чинності переоцінкою;
- б) те, чи залучався незалежний оцінювач;
- в) методи та значні припущення, застосовані при оцінюванні «справедливих вартостей» за статтями;
- г) для кожного переоціненого класу основних засобів — балансову вартість, яку було б визнано, якби активи відображались за моделлю собівартості; і
- е) дооцінку з зазначенням її зміни за період та будь-яких обмежень на розподіл залишку між акціонерами.

Розділ 18

Нематеріальні активи (крім гудвілу)

Сфера застосування

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

Визнання

Загальний принцип визнання нематеріальних активів

- 18.4 Приймаючи рішення щодо визнання нематеріального активу підприємство застосовує критерії, наведені у пункті 2.27. Отже підприємство має визнавати нематеріальний актив тоді і тільки тоді, коли:
- а) існує **ймовірність** надходження до підприємства економічних вигід, пов'язаних з цим активом,
 - б) собівартість або вартість цього активу можна достовірно оцінити; та
 - в) цей актив не виникає в результаті внутрішніх витрат підприємства на створення нематеріального об'єкта.
- 18.5 Підприємство оцінює ймовірність майбутніх економічних вигід, використовуючи припущення, які можна обґрунтувати і підтвердити. Ці припущення відображають найкращу оцінку управлінським персоналом сукупності економічних умов, які існуватимуть протягом **строку корисного використання** активу.
- 18.6 Для того, щоб оцінити впевненість щодо надходження та вибуття майбутніх економічних вигід, пов'язаних з використанням активу, підприємство застосовує судження, сформоване на основі наявних на час первісного визнання свідчень, віддаючи перевагу зовнішнім свідченням.
- 18.7 Такий критерій визнання як імовірність, зазначений у пункті 18.4а), завжди вважається виконаним у разі окремого придбання нематеріальних активів.

Придбання як частина об'єднання бізнесу

- 18.8 Нематеріальний актив, придбаний при **об'єднанні бізнесу**, визнається, крім того випадку, коли

його **справедливу вартість** не можна достовірно оцінити без надмірних витрат чи зусиль станом на дату придбання.

Первісна оцінка

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

Окреме придбання

- 18.10 Собівартість придбаного окремо нематеріального активу охоплює:

- а) вартість його придбання, яка включає імпортне мито та податок на придбання, який не підлягає відшкодуванню, після вирахування торговельних та інших знижок; а також
- б) будь-які витрати, які можна безпосередньо віднести на підготовку цього активу для його використання за призначенням.

Придбання як частина об'єднання бізнесу

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

Придбання за допомогою державного гранту

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

Обмін активів

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

Створені власними силами нематеріальні активи

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

д) створений власними силами гудвіл.

- 18.16 Пунктом 18.15 не виключається визнання попередньої оплати як активу, якщо виплату за доставку товарів чи послуг здійснено авансом до доставки товарів чи надання послуг.

Минулі витрати, які не слід визнавати як актив

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

Оцінка після визнання

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

Строк корисного використання

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

Період та метод амортизації

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

Ліквідаційна вартість

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

Перегляд періоду та методу амортизації

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

Очікуване відшкодування балансової вартості: збитки від зменшення корисності

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

Ліквідація та вибуття

- 18.26 Якщо визнання нематеріального активу підприємством припиняється, то **прибуток** чи збиток від цього визнається у **прибутку чи збитку** підприємства:
- а) в разі вибуття активу; або
 - б) якщо від його використання чи наступного вибуття не очікується майбутніх економічних вигід.

Розкриття інформації

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

Наводити це узгодження за попередні періоди не потрібно.

- 18.28 Підприємство також розкриває:
- а) опис, балансову вартість та період амортизації, що залишився, будь-якого нематеріального активу, **суттєвого для фінансової звітності** підприємства;
 - б) для нематеріальних активів, отриманих за державним грантом та первісно визнаних за

справедливою вартістю (див. пункт 18.12);

- i) справедливу вартість, первісно визнану для цих активів, та
- ii) їхню балансову вартість.

- в) наявність та балансову вартість нематеріальних активів з обмеженим правом володіння або переданих у заставу як забезпечення зобов'язань;
- г) суму договірних зобов'язань з придбання нематеріальних активів.

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

Розділ 19

Об'єднання бізнесу та гудвіл

Сфера застосування

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

Визначення об'єднання бізнесу

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

Метод обліку

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

Визначення покупця

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

Вартість об'єднання бізнесу

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

Коригування вартості об'єднання бізнесу залежно від майбутніх подій

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

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

- 19.14 Покупець повинен на дату придбання розподілити вартість об'єднання бізнесу шляхом визнання ідентифікованих активів, зобов'язань та забезпечення під умовні зобов'язання об'єкта придбання, які відповідають критеріям **визнання**, зазначеним у пункті 19.15, за їх справедливою вартістю на цю дату, за такими винятками:
- а) **відстрочений податковий актив** або **відстрочене податкове зобов'язання**, що виникають за активами, які було придбано, та зобов'язаннями, які було прийнято при об'єднанні бізнесу, визнається та оцінюється згідно з розділом 29 «Податок на прибуток»; та
 - б) зобов'язання (або актив, якщо такий існує), пов'язане з механізмом здійснення **виплат працівникам** об'єкта придбання, визнається та оцінюється згідно з розділом 28

«Виплати працівникам».

Будь-яка різниця між вартістю об'єднання бізнесу і часткою покупця в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та забезпечень під умовні зобов'язання, що були визнані як такі, обліковується у відповідності з пунктами 19.22-19.24 (як гудвіл, чи так званий «негативний гудвіл»). Будь-яка **частка участі в об'єкті придбання, яка не забезпечує контролю**, оцінюється за її пропорційною частиною у визнаних сумах ідентифікованих чистих активів об'єкта придбання.

- 19.15 Покупець окремо визнає ідентифіковані активи, зобов'язання і умовні зобов'язання об'єкту придбання на дату придбання, тільки якщо вони відповідають таким критеріям на цю дату:
- а) для активу, іншого ніж **нематеріальний актив**, існує ймовірність, що будь-які пов'язані з ним майбутні економічні вигоди надійдуть покупцю, і що його справедливу вартість можна достовірно оцінити;
 - б) для зобов'язання, іншого ніж умовне зобов'язання, існує ймовірність того, що для врегулювання зобов'язання буде необхідне вибуття ресурсів, і що справедливу вартість зобов'язання можна достовірно оцінити;
 - в) для нематеріального активу, його справедливу вартість можна достовірно оцінити без надмірних витрат чи зусиль; та
 - г) для умовного зобов'язання, його справедливу вартість можна достовірно оцінити без надмірних витрат чи зусиль.
- 19.16 Після дати придбання **звіт про сукупний дохід** покупця розкриває прибутки і збитки об'єкта придбання з урахуванням **доходів та витрат** об'єкта придбання на основі вартості об'єднання бізнесу для покупця. Наприклад, **амортизаційні** витрати, включені до звіту про сукупний дохід покупця після дати придбання і пов'язані з активами, що підлягають амортизації, базуються на справедливій вартості таких активів на дату придбання, тобто на їх вартості для покупця.
- 19.17 Застосування методу придбання розпочинається з дати придбання, що є датою, на яку покупець фактично отримує контроль за об'єктом придбання. Оскільки контроль представляє собою повноваження із управління фінансовою та операційною політикою підприємства чи бізнесу з метою отримання вигод від його діяльності, завершення чи остаточне оформлення операції за законом перед тим, як покупець отримає контроль, не є обов'язковим. Слід розглянути всі доречні факти та обставини, що стосуються об'єднання бізнесу, щодо визначення моменту отримання покупцем контролю.
- 19.18 Згідно з пунктом 19.14 покупець визнає окремо лише ідентифіковані активи, зобов'язання та умовні зобов'язання об'єкта придбання, що існували на дату придбання та відповідають критеріям визнання, наведеним у пункті 9.15. Отже:
- а) при розподілі вартості об'єднання бізнесу покупець визнає зобов'язання із припинення чи скорочення діяльності об'єкта придбання, тільки якщо на дату придбання об'єкт придбання має існуючі зобов'язання з реструктуризації, визнані згідно з Розділом 21 «Забезпечення, умовні активи та умовні зобов'язання», та
 - б) при розподілі вартості об'єднання бізнесу, покупець не може визнавати зобов'язання стосовно майбутніх збитків або інших витрат, які очікується понести за наслідками об'єднання бізнесу.
- 19.19 Якщо до кінця **звітного періоду**, протягом якого відбулося об'єднання, первісний облік об'єднання бізнесу не завершено, покупець визнає у своїй **фінансовій звітності** тимчасові суми щодо об'єктів, облік за якими не завершено. Для відображення отриманої нової інформації покупець у минулих періодах коригує тимчасові суми, визнані як активи та зобов'язання на дату придбання, протягом дванадцяти місяців від дати придбання (тобто обліковує їх так, ніби коригування здійснені на дату придбання). Після дванадцяти місяців з дати придбання, коригування первісного обліку об'єднання бізнесу визнаються лише для того, щоб виправити **помилку**, згідно з Розділом 10 «Облікова політика, облікові оцінки та помилки».

Умовні зобов'язання

- 19.20 Пунктом 19.15 передбачається, що покупець окремо визнає забезпечення під умовне зобов'язання об'єкта придбання, тільки якщо його справедливу вартість можна достовірно оцінити. Якщо його справедливу вартість не можна оцінити достовірно, то:
- а) існує кінцевий вплив на суму, визнану як гудвіл або обліковану у відповідності з пунктом 19.24; та
 - б) покупець має розкривати інформацію про таке умовне зобов'язання, як це вимагається згідно з Розділом 21.
- 19.21 Після первісного визнання, покупець оцінює умовні зобов'язання, визнані окремо у відповідності з пунктом 19.15, за вищим з таких двох значень:
- а) сумою, яка була б визнана відповідно до Розділу 21; та
 - б) первісно визнаною сумою за вирахуванням сум, раніше визнаних як **дохід** від звичайної діяльності, відповідно до Розділу 23 «Дохід від звичайної діяльності».

Гудвіл

- 19.22 Покупець на дату придбання:
- а) визнає придбаний при об'єднанні бізнесу гудвіл як актив; та
 - б) первісно оцінює такий гудвіл за собівартістю, що являє собою будь-яке перевищення вартості об'єднання бізнесу над часткою покупця у чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та умовних зобов'язань, визнаних відповідно до пункту 19.14.
- 19.23 Після первісного визнання покупець оцінює придбаний за наслідками об'єднання бізнесу гудвіл за собівартістю за вирахуванням накопиченої **амортизації** та накопичених збитків від **зменшення корисності**:
- а) при амортизації гудвілу підприємство дотримується принципів, викладених у пунктах 18.19-18.24. Якщо строк корисної експлуатації гудвілу не може бути достовірно розрахованим, то тоді такий строк визначається згідно кращої управлінської оцінки, але не може перевищувати десять років;
 - б) при визнанні та оцінці зменшення корисності гудвілу підприємство застосовує Розділ 27 «Зменшення корисності активів».

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

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

Розкриття інформації

Щодо об'єднань бізнесу, які здійснені протягом звітного періоду

- 19.25 Щодо кожного об'єднання бізнесу, протягом періоду, покупець розкриває таку інформацію:
- а) назви та характеристики об'єднуваних підприємств чи бізнесів;
 - б) дату придбання;

- в) відсоток придбаних інструментів власного капіталу із правом голосу;
- г) вартість об'єднання й опис складових цієї вартості (таких як грошові кошти, інструменти власного капіталу, боргові інструменти);
- г) суми, визнані на дату придбання, за кожним класом активів, зобов'язань та умовних зобов'язань об'єкта придбання, включаючи гудвіл;
- д) суму будь-якого перевищення, визнану у прибутку чи збитку, відповідно до пункту 19.24, та конкретну статтю у звіті про сукупний дохід (та у **звіті про прибутки та збитки**, у разі подання), за якою визнано таке перевищення; та
- е) якісний опис чинників, що разом становлять визнаний гудвіл, на зразок очікуваної синергії від об'єднання діяльності об'єкта придбання та покупця або нематеріальних активів, або інших статей, які не визнано згідно з пунктом 19.15.

Щодо всіх об'єднань бізнесу

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

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

Наводити це узгодження за попередні періоди не потрібно.

Розділ 20

Оренда

Сфера застосування

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

Класифікація оренди

- 20.4 Оренда класифікується як фінансова оренда, якщо вона передає в основному всі ризики та винагороди від володіння. Оренда класифікується як операційна оренда, якщо вона не передає в основному всі ризики та винагороди від володіння.
- 20.5 Чи є оренда фінансовою або операційною орендою, залежить від сутності операції, а не від форми договору. Нижче наведено приклади ситуацій, які зазвичай призводять до класифікації оренди як фінансової оренди:
- а) оренда передає право власності на актив орендарю наприкінці строку оренди;
 - б) орендар має право на придбання активу за ціною, що, як очікується, буде достатньо нижчою за **справедливу вартість** на дату використання права, щоб на початку оренди бути достатньо впевненим в тому, що право буде використано;
 - в) строк оренди становить більшу частину строку економічної експлуатації активу, навіть якщо право власності не передається;

- г) на початку оренди **теперішня вартість мінімальних орендних платежів** дорівнює, принаймні, в основному всій справедливій вартості орендованого активу; та
 - г) орендовані активи мають такий особливий характер, що тільки орендар може використовувати їх, не здійснюючи значних модифікацій.
- 20.6 Далі наведено приклади ситуацій, які окремо або разом також можуть привести до класифікації оренди як фінансової:
- а) якщо орендар може анулювати угоду про оренду, то збитки орендодавця, пов'язані з таким анулюванням, несе орендар;
 - б) **прибутки** або збитки від коливання **ліквідаційної вартості** орендованого активу припадають на орендаря (наприклад, у формі знижок орендної плати, які дорівнюють більшості надходжень від продажу наприкінці оренди); та
 - в) орендар має можливість продовжити оренду на додатковий період за орендну плату, значно нижчу від ринкової орендної плати.
- 20.7 Приклади, наведені у пунктах 20.5 та 20.6 не завжди є переконливими. Якщо, виходячи з інших ознак, ясно, що оренда не передає в основному всі ризики та винагороди від володіння, то таку оренду класифікують як операційну оренду. Наприклад, це може відбуватися, якщо право власності на актив передається наприкінці оренди за змінну плату, що дорівнює її справедливій вартості на той час, або якщо оренда є умовною, внаслідок чого орендар не набуває в основному всіх таких ризиків та винагород від володіння.
- 20.8 Класифікацію оренди (визнання фінансовою чи операційною – ред.) здійснюють на початку оренди і не змінюють протягом усього строку оренди, якщо орендар і орендодавець не погоджуються змінити положення орендного договору (крім просто поновлення оренди).

Фінансова звітність орендарів: фінансова оренда

Первісне визнання

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

Подальша оцінка

- 20.11 Мінімальні орендні платежі орендар розподіляє між фінансовими витратами та зменшенням непогашених зобов'язань за **методом ефективного відсотка** (див. пункти 11.15-11.20). Фінансові витрати орендар повинен розподіляти на кожний період протягом строку оренди так, щоб забезпечити сталу ставку відсотка на залишок зобов'язань. Орендну плату слід відображати як **витрати** в тих періодах, в яких вона сплачена.
- 20.12 Орендар повинен амортизувати актив, орендованого на умовах фінансової оренди, згідно з відповідним розділом цього МСФЗ для даного типу активу, наприклад, Розділ 17 «Основні засоби», Розділ 18 чи Розділ 19 «Об'єднання бізнесу та гудвіл». Якщо немає обґрунтованої впевненості в тому, що орендар отримає право власності наприкінці строку оренди, актив повністю амортизується протягом коротшого з двох строків: строку оренди або **строку корисного використання**. На кожну **звітну дату** орендар оцінює, чи зменшилась корисність активу, орендованого на умовах фінансової оренди (див. Розділ 27 «Зменшення корисності активів»).

Розкриття інформації

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

Фінансова звітність орендарів: операційна оренда

Визнання та оцінка

- 20.15 Орендні платежі за угодою про операційну оренду (за винятком витрат на послуги, такі як страхування та технічне обслуговування) орендар повинен визнавати як витрати на прямолінійній основі, за винятком коли:
- а) інша систематична основа дозволяє відображати в часі вигоди орендаря, навіть якщо платежі не здійснюються на такій основі, або
 - б) обрана така структура платежів орендодавцю, що вони збільшуються відповідно до очікуваної загальної інфляції (на основі оприлюднених індексів або статистичних даних), щоб компенсувати орендодавцю очікуване збільшення витрат в умовах інфляції.

Якщо платежі орендодавцю змінюються через інші чинники, ніж загальна інфляція, тоді умова б) не виконується.

Приклад застосування пункта 20.15б):

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

Рік 1	100 000 УО
Рік 2	110 000 УО
Рік 3	121 000 УО

Рік 4	133 000 УО
Рік 5	146 000 УО

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

Розкриття інформації

20.16 Про операційну оренду орендарі розкривають таку інформацію:

- а) загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовними угодами про операційну оренду за кожний з таких періодів:
 - i) не більше одного року;
 - ii) більше одного року, але не більше п'яти років;
 - iii) більше п'яти років;
- б) орендні платежі, визнані як витрати;
- в) загальний опис орендних угод орендаря, включаючи, наприклад, інформацію про орендну плату, можливість поновлення угоди або придбання активу, застереження щодо суборенди та обмеження, передбачені орендною угодою.

Фінансова звітність орендодавців: фінансова оренда

Первісне визнання та оцінка

20.17 Орендодавець повинен визнавати активи, утримувані за угодами про фінансову оренду у своїх звітах про фінансовий стан і подавати їх як дебіторську заборгованість за сумою, що дорівнює **чистим інвестиціям в оренду**. Чистою інвестицією в оренду є **валова інвестиція орендодавця в оренду**, дисконтована за припустимою ставкою відсотка в оренді. Валова інвестиція в оренду є сумою:

- а) мінімальних орендних платежів, що підлягають сплаті орендодавцю за угодою про фінансову оренду, та
- б) будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, належної орендодавцю.

20.18 При фінансовій оренді, крім пов'язаної з орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами, первісні прямі витрати (витрати, які зростають та безпосередньо відносяться на переговори та укладення угоди про оренду) включаються у первісну оцінку дебіторської заборгованості за фінансовою орендою та зменшують суму **доходу**, визнану протягом строку оренди.

Подальша оцінка

20.19 **Визнання** фінансового доходу має базуватися на моделі, що відображає сталу періодичну ставку прибутковості на чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду. Орендні платежі, які відносяться до облікового періоду, за винятком витрат на послуги, вираховуються з валових інвестицій в оренду для зменшення як основної суми боргу, так і пасивного (незаробленого) фінансового доходу. Якщо є ознака того, що попередньо розрахована негарантована ліквідаційна вартість, що використовується при обчисленні валової інвестиції орендодавця в оренду, зазнала суттєвих змін, то розподіл доходу протягом строку оренди переглядається і будь-яке зменшення вже нарахованих сум одразу визнається у прибутку чи збитку.

Орендодавці-виробники та орендодавці-дилери

- 20.20 Виробники або дилери часто пропонують клієнтам вибір: або придбати актив, або орендувати його. Фінансова оренда активу орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером може спричинити два типи доходу:
- а) прибуток або збиток, еквівалентний прибутку або збитку в результаті безпосереднього продажу активу, що орендується, за нормальними цінами продажу, що відображають будь-які прийнятні знижки внаслідок значного обсягу або торгіві знижки, та
 - б) фінансовий дохід протягом строку оренди.
- 20.21 **Дохід** від продажу, визнаний на початку строку фінансової оренди орендодавцем-виробником чи орендодавцем-дилером, є справедливою вартістю активу або, якщо вона менша, – теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, що нараховуються орендодавцю, обчисленою за ринковою ставкою відсотка. Собівартість реалізованої продукції, визнана на початку строку оренди, є собівартістю або балансовою вартістю (якщо вони різні) орендованого майна мінус теперішня вартість негарантованої ліквідаційної вартості. Різниця між доходом від продажу та собівартістю реалізованої продукції є прибутком від продажу, що визнається згідно з політикою, якої дотримується підприємство щодо прямого продажу.
- 20.22 Якщо встановлено штучно занижені ставки відсотка, надходження від продажу буде обмежено надходженнями, які мали б місце за умови нарахування ринкової ставки відсотка. Витрати, понесені орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером у зв'язку з веденням переговорів та укладанням угоди про фінансову оренду, визнаються як витрати тоді, коли визнається надходження від продажу.

Розкриття інформації

- 20.23 Про фінансову оренду орендодавці розкривають таку інформацію:
- а) узгодження між валовими інвестиціями в оренду на кінець звітного періоду та теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на кінець звітного періоду. Крім того, орендодавець розкриває валові інвестиції в оренду та теперішню вартість мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на кінець звітного періоду, за кожний з таких періодів:
 - i) не більше одного року;
 - ii) більше одного року, але не більше п'яти років; iii) більше п'яти років;
 - б) пасивний фінансовий дохід;
 - в) суми негарантованої ліквідаційної вартості, нараховані на користь орендодавця;
 - г) накопичене забезпечення сумнівної заборгованості за мінімальними орендними платежами;
 - г) умовна орендна плата, визнана як дохід за період.
 - д) загальний опис істотних угод орендодавця про оренду, включаючи, наприклад, інформацію про орендну плату, можливість поновлення угоди або придбання активу, застереження щодо суборенди та обмеження, передбачені орендною угодою.

Фінансова звітність орендодавців: операційна оренда

Первісне визнання та оцінка

- 20.24 Активи, які є об'єктом угоди про операційну оренду, орендодавець у своєму **звіті про фінансовий стан** подає згідно з характером активу.
- 20.25 Дохід від оренди за угодами про операційну оренду орендодавець (за винятком сум на послуги, такі як страхування та технічне обслуговування) орендар визнає у прибутку чи

збитку на прямолінійній основі протягом строку оренди, якщо

- а) інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди орендаря, навіть якщо платежі не здійснюються на такій основі, або
- б) обрана така структура платежів орендодавцю, що вони збільшуються відповідно до очікуваної загальної інфляції (на основі оприлюднених індексів або статистичних даних), щоб компенсувати орендодавцю очікуване збільшення витрат в результаті інфляції.

Якщо платежі орендодавцю змінюються через інші чинники, ніж загальна інфляція, тоді умова б) не виконується.

- 20.26 Орендодавець визнає витрати, включаючи **амортизацію**, понесені при отриманні доходу від оренди. Амортизаційна політика щодо орендованих активів, що амортизуються, має відповідати стандартній амортизаційній політиці орендодавця щодо подібних активів.
- 20.27 До балансової вартості орендованого активу орендодавець додає будь-які первісні прямі витрати, понесені ним при веденні переговорів та укладанні угоди про операційну оренду, та визнає такі витрати протягом строку оренди на такій самій основі, як і дохід від оренди.
- 20.28 Для того, щоб визначити, чи зменшилася корисність орендованого активу, підприємство застосовує Розділ 27.
- 20.29 Орендодавець-виробник або орендодавець-дилер не визнають прибутку від продажу активу після укладання угоди про операційну оренду через те, що вона не прирівнюється до продажу.

Розкриття інформації

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

Операції з продажу та зворотної оренди

- 20.32 Операція з продажу та зворотної оренди включає продаж активу і отримання цього ж активу знову в оренду. Орендний платіж та ціна продажу, як правило, взаємозалежні, оскільки про них домовляються єдиним пакетом. Обліковий підхід до операції з продажу та зворотної оренди залежить від типу оренди.

Операція з продажу та зворотної оренди, що призводить до фінансової оренди

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

Операція з продажу та зворотної оренди, що призводить до операційної оренди

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

Розкриття інформації

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

Розділ 21

Забезпечення, умовні активи та умовні зобов'язання

Сфера застосування

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

Первісне визнання

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

Первісна оцінка

- 21.7 Підприємство оцінює забезпечення за найкращим розрахунком суми, необхідної для погашення зобов'язання на **звітну дату**. Результатом найкращого розрахунку є сума, яку

підприємство обґрунтовано сплатило б для погашення зобов'язання на кінець **звітного періоду** або для передачі його третій стороні.

- а) коли забезпечення включає велику кількість статей, розрахунок суми відображає зваження усіх можливих результатів за пов'язаними з ними ймовірностями. У випадках, коли існує постійний діапазон можливих результатів і кожне значення в цьому діапазоні є так само ймовірним, як будь-яке інше, застосовується середнє значення діапазону;
- б) коли забезпечення виникає з одного зобов'язання, окремим найімовірнішим результатом може бути найкращий розрахунок суми, потрібної для погашення зобов'язання. Однак, навіть у такому випадку підприємство розглядає інші можливі результати. Якщо інші можливі результати є здебільшого вищими, або здебільшого нижчими, ніж найімовірніший результат, найкращою оцінкою буде вища або нижча сума.

Коли вплив вартості грошей у часі є **суттєвим**, сума забезпечення має бути **теперішньою вартістю** суми, яка, за очікуваннями, буде потрібна для погашення зобов'язання. Ставка(-и) дисконту має (-ють) бути ставкою(-ами) до оподаткування, яка відображає (які відображають) поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі. Характерні для зобов'язання ризики слід відображати у ставці дисконту або в розрахунку сум, потрібних для погашення зобов'язання, але не в обох показниках одночасно.

- 21.8 Підприємству слід виключити **прибутки** від очікуваного вибуття активів з **оцінки** забезпечення.
- 21.9 Якщо очікується, що деякі або всі суми, потрібні для погашення забезпечення, компенсуватимуться іншою стороною (наприклад, як страхове відшкодування), то підприємство визнає компенсацію як окремий актив тоді і тільки тоді, коли практично беззаперечно компенсація буде отримана, якщо підприємство погасить заборгованість. Сума, визнана для компенсації, не повинна перевищувати суму забезпечення. Заборгованість за компенсацією слід відображати як актив у звіті про фінансовий стан, вираховувати її з забезпечення не дозволяється. У **звіті про сукупний дохід** підприємство може вирахувати з витрат, пов'язаних із забезпеченням, будь-яку компенсацію від іншої сторони.

Подальша оцінка

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

Умовні зобов'язання

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

Умовні активи

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

Розкриття інформації

Розкриття інформації про забезпечення

- 21.14 Щодо кожного класу забезпечення підприємство розкриває:

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

Порівняльна інформація за минулі періоди не вимагається.

Розкриття інформації про умовні зобов'язання

- 21.15 Якщо можливість будь-яких витрат ресурсів при погашенні зобов'язання не є віддаленою, підприємство розкриває на звітну дату щодо кожного класу умовного зобов'язання стислу інформацію про характер умовного зобов'язання і, якщо можливо:

- а) оцінку його фінансового впливу, здійснену згідно з пунктами 21.7-21.11;
- б) ознаку невизначеності, пов'язану із сумою або визначенням часу будь-яких витрат; та
- в) можливість будь-якої компенсації.

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

Розкриття інформації про умовні активи

- 21.16 Якщо існує ймовірність надходження економічних вигід, (скоріше так, ніж ні), але повної впевненості немає, підприємство надає стислий опис характеру умовних активів на кінець **звітного періоду**, якщо тільки це не пов'язане з надмірними витратами чи зусиллями, розрахунок їх фінансового впливу, оцінюється за принципами, викладеними у пунктах 21.7-21.11. Якщо така оцінка передбачає здійснення надмірних витрат та зусиль, підприємство має розкрити цей факт та зазначити причини, через які оцінка фінансового впливу вимагає надмірних витрат та зусиль.

Упереджене розкриття інформації

- 21.17 У виняткових випадках можна очікувати, що розкриття деякої або всієї інформації, згідно з вимогами пунктів 21.14-21.16, завдасть значної шкоди позиціям підприємства в спорі з іншими сторонами щодо основної сутності забезпечення, умовного зобов'язання чи

умовного активу. В таких випадках підприємству не потрібно розкривати інформацію, але слід розкривати загальний характер спору, а також той факт, що інформація не була розкрита, а також причини цього.

Розділ 22

Зобов'язання та власний капітал

Сфера застосування

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

Класифікація інструмента як зобов'язання чи власного капіталу

- 22.3 Власний капітал – це частина в **активах** підприємства, яка залишається після вирахування всіх його зобов'язань. Зобов'язання – це теперішнє зобов'язання підприємства, яке виникає з минулих подій і очікується, що його погашення призведе до витрачання підприємством ресурсів, які втілюють економічні вигоди. Власний капітал включає інвестиції власників підприємства плюс збільшення цих інвестицій, зароблене шляхом провадження прибуткової діяльності та залишені (не розподілені) для використання в діяльності підприємства, мінус зменшення інвестицій власників у результаті неприбуткової діяльності та розподілу між власниками.
- 22.3A Підприємство класифікує фінансовий інструмент як **фінансове зобов'язання** або як власний капітал відповідно до суті договірної угоди, а не лише до її правової форми, а також згідно з визначеннями фінансового зобов'язання та інструмента власного капіталу. Зобов'язання відповідає визначенню фінансового зобов'язання та класифікується як таке, за винятком інструментів, що класифікуються як інструменти власного капіталу згідно з пунктом 22.4 крім випадку, якщо підприємство не має безумовного права уникати поставки **готівки** або іншого **фінансового активу** для здійснення розрахунку за договірним зобов'язанням,
- 22.4 Деякі фінансові інструменти, які відповідають визначенню зобов'язання, класифікуються як власний капітал, оскільки вони відображають частку, що залишилася у чистих активах підприємства:
- Інструмент з правом дострокового погашення – це фінансовий інструмент, який надає його утримувачу право повернути його емітенту за грошові кошти чи інший фінансовий актив або автоматично погашається чи викупався емітентом у разі настання майбутньої події, щодо якої немає впевненості, або смерті чи виходу на

пенсію утримувача інструменту. Інструментом власного капіталу класифікується такий інструмент з правом дострокового погашення, який має всі з таких ознак:

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

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

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

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

- а) підприємство має безумовне право на відмову у викупі акцій учасників; або

- б) викуп безумовно заборонений національним законодавством нормативним актом або статутом, яким керується підприємство у своїй діяльності.

Первісна емісія акцій або інших інструментів власного капіталу

- 22.7 Підприємство визнає емісію акцій або інших інструментів власного капіталу як власний капітал тоді, коли воно випускає такі інструменти, а інша сторона в обмін на ці інструменти зобов'язана надати підприємству грошові кошти чи інші ресурси.
- а) Якщо емісія інструментів власного капіталу здійснюється до отримання підприємством грошових коштів чи інших ресурсів, **підприємство у звіті про фінансовий стан** відображає дебіторську заборгованість не як актив, а як вирахування з власного капіталу.
- б) Якщо підприємство отримує грошові кошти або інші ресурси до емісії інструментів власного капіталу та підприємство не можна зобов'язати повернути грошові кошти або інші отримані ресурси, то підприємство визнає відповідне збільшення власного капіталу в обсязі отриманої плати.
- в) В тому обсязі, в якому здійснена підписка на інструменти власного капіталу, але не проведена їх емісія, і підприємство ще не отримало грошові кошти чи інші ресурси, підприємство не може визнавати збільшення власного капіталу.
- 22.8 Підприємство оцінює інструменти власного капіталу, крім тих, які емітовано в межах об'єднання бізнесу, або тих, що обліковуються згідно з пунктами 22.15А–22.15Б, за справедливою вартістю грошових або інших ресурсів, які було отримано чи які підлягають отриманню, з вирахуванням **витрат на операцію**. Якщо платіж затримується, а вартість грошей у часі є **суттєвою**, первісна **оцінка** здійснюється на основі **теперішньої вартості**.
- 22.9 Витрати на операцію з інструментом власного капіталу підприємство обліковує як вирахування з власного капіталу. **Податок на прибуток**, що стосується витрат на операцію, обліковується згідно з розділом 29 «Податок на прибуток».
- 22.10 Спосіб відображення у звіті про фінансовий стан збільшення власного капіталу внаслідок емісії акцій або інших інструментів власного капіталу визначається чинним законодавством. Наприклад, номінальну вартість (чи інший номінал) акцій та суму, сплачену понад номінальну вартість, можна відображати окремо.

Продаж опціонів, прав та варантів

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

Капіталізація або бонусні емісії акцій та дроблення акцій

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

Конвертований борг та подібні складні фінансові інструменти

- 22.13 При здійсненні емісії конвертованого боргу та подібних **складних фінансових інструментів**, що містять два компоненти: зобов'язання та інструмент власного капіталу, підприємство розподіляє надходження між компонентом-зобов'язанням та компонентом-

інструментом власного капіталу. Для здійснення такого розподілу підприємство спочатку визнає суму компонента-зобов'язання як справедливу вартість подібного зобов'язання, яке не передбачає можливості конвертації, або подібного відповідного компонента-інструменту власного капіталу. Залишкову суму підприємство розподіляє як компонент-інструмент власного капіталу. Витрати на операцію слід розподілити між компонентом-боргом та компонентом-інструментом власного капіталу на основі їхніх відносних значень справедливої вартості.

- 22.14 Переглядати такий розподіл у наступному періоді підприємству не дозволяється.
- 22.15 Протягом періодів після випуску інструментів підприємство обліковує компонент зобов'язання в такому порядку:
- а) згідно з розділом 11 «Базові фінансові інструменти», якщо компонент зобов'язання відповідає умовам, установленим у пункті 11.9. У таких випадках підприємство систематично визнає будь-яку різницю між компонентом зобов'язання та основною сумою, належною до сплати при погашенні, як додаткові процентні **витрати** з використанням **методу ефективного відсотка** (див. пункти 11.15–11.20).
 - б) згідно з розділом 12 «Інші питання фінансових інструментів», якщо компонент зобов'язання не відповідає умовам, установленим у пункті 11.9.

Погашення фінансових зобов'язань за допомогою інструментів власного капіталу

- 22.15А Підприємство має право здійснити перегляд умов фінансового зобов'язання з кредитором підприємства, у результаті чого підприємство погашає зобов'язання повністю або частково шляхом випуску інструментів власного капіталу на користь кредитора. Випуск інструментів власного капіталу являє собою компенсацію, сплачену згідно з пунктом 11.38. Підприємство оцінює випущені інструменти власного капіталу за справедливою вартістю. Водночас, якщо справедливу вартість випущених інструментів власного капіталу не можна достовірно оцінити без надмірних витрат чи зусиль, то ці інструменти власного капіталу оцінюються за справедливою вартістю погашеного фінансового зобов'язання. Підприємство припиняє визнання фінансового зобов'язання або частини фінансового зобов'язання згідно з пунктами 11.36–11.38.
- 22.15Б Якщо частина сплаченої компенсації має стосунок до зміни умов за непогашеним залишком зобов'язання, підприємство розподіляє сплачену компенсацію між погашеною частиною зобов'язання та тією його частиною, що залишається непогашеною. Такий розподіл має здійснюватись на раціональній основі. Якщо залишкове зобов'язання зазнало суттєвих змін, то підприємство обліковує цю зміну як погашення первісного зобов'язання й **визнання** нового зобов'язання згідно з вимогами пункта 11.37.
- 22.15В Підприємство не застосовує пункти 22.15А–22.15Б до операцій у ситуаціях, у яких:
- а) кредитор одночасно є прямим або непрямим акціонером і виступає у своїй ролі існуючого прямого чи непрямого акціонера;
 - б) кредитор і підприємство контролюються однією й тією самою стороною чи одними й тими самими сторонами до та після операції, причому за своєю суттю операція містить розподіл власного капіталу підприємства або внесок у його власний капітал; або
 - в) погашення фінансового зобов'язання шляхом випуску інструментів власного капіталу здійснюється згідно з первісними умовами фінансового зобов'язання (див. пункти 22.13–22.15).

Викуплені власні акції

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

власних акцій.

Розподіл активів між власниками

- 22.17 Підприємство зменшує власний капітал на суму активів, що розподіляються між власниками (утримувачами інструментів власного капіталу). Податок на прибуток, що стосується дивідендів, розподілених між власниками, обліковується згідно з розділом 29.
- 22.18 Іноді підприємство розподіляє між власниками крім грошових коштів активи (негрошовий розподіл). Коли підприємство оголошує такий розподіл та має зобов'язання розподілити негрошові активи між власниками, воно визнає зобов'язання. Таке зобов'язання йому слід оцінити за справедливою вартістю активів, що розподіляються, якщо воно не відповідає умовам, викладеним у пункті 22.18А. Наприкінці кожного **звітного періоду** та на дату розрахунку підприємство вивчає та коригує **балансову вартість** дивідендів, що підлягають сплаті, з метою відображення змін у справедливій вартості активів, що розподіляються. Будь-які зміни визнаються у власному капіталі, як коригування суми активів, що розподіляються. Коли підприємство виплачує дивіденди, воно має визнавати у прибутку чи збитку будь-яку різницю між балансовою вартістю розподілених активів та балансовою вартістю дивідендів, що підлягають сплаті.
- 22.18А Якщо справедливу вартість активів, що розподіляються, не можна достовірно оцінити без надмірних витрат чи зусиль, то зобов'язання оцінюють за балансовою вартістю активів, що розподіляються. Якщо до здійснення розрахунків справедливу вартість активів, що розподіляються, можна достовірно оцінити без надмірних витрат чи зусиль, то зобов'язання переоцінюється за справедливою вартістю з відповідним коригуванням суми розподілу та обліковується згідно з пунктом 22.18.
- 22.18Б Пункти 22.18–22.18А не застосовуються до розподілу негрошового активу, кінцевим контролером якого до та після розподілу є одна й та сама сторона чи одні й ті самі сторони. Цей виняток застосовується до окремої, індивідуальної та **консолідованої фінансової звітності** підприємства, що здійснює розподіл.

Частка участі, що не забезпечує контролю, та операції з акціями консолідованого дочірнього підприємства

- 22.19 У консолідованій фінансовій звітності **частка участі, що не забезпечує контролю**, чистих активів дочірнього підприємства, включається до складу власного капіталу. Зміни частки участі, що не забезпечує контролю, дочірнього підприємства, яка належить **материнському підприємству**, що не призводять до втрати **контролю**, підприємство обліковує як операції з власниками. Відповідно, балансову вартість частки участі, що не забезпечує контролю слід скоригувати таким чином, щоб відобразити зміну частки чистих активів дочірнього підприємства, яка належить материнському підприємству. Будь-яку різницю між сумою, на яку скоригована частка участі, що не забезпечує контролю, та справедливою вартістю наданої чи отриманої плати, якщо така існує, слід визнавати безпосередньо у власному капіталі та відносити до частки власників материнського підприємства. Підприємству не дозволяється визнавати прибуток або збиток від цих змін. Також підприємству не дозволяється визнавати будь-яку зміну в результаті таких операцій балансової вартості активів (включаючи **гудвіл**) або зобов'язань.
- 22.20 Якщо справедливу вартість активів, що розподіляються в порядку, описаному в пунктах 22.18–22.18А, не можна достовірно оцінити без надмірних витрат чи зусиль, підприємство розкриває цей факт і причини, через які достовірне оцінювання справедливої вартості було б пов'язане з надмірними витратами чи зусиллями.

Розділ 23

Дохід від звичайної діяльності

Сфера застосування цього розділу

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

Оцінка доходу від звичайної діяльності

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

Відстрочений платіж

- 23.5 Якщо надходження **грошових коштів** або їх **еквівалентів** відстрочується, а домовленість фактично є фінансовою операцією, то справедлива вартість компенсації є **теперішньою вартістю** всіх майбутніх надходжень, визначеною за допомогою **умовної ставки**

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

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

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

Обмін товарів чи послуг

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

Ідентифікація операції, в результаті якої виникає дохід від звичайної діяльності

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

тобто суми, за яку кредитну винагороду можна було б продати окремо.

Продаж товарів

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

Надання послуг

- 23.14 Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо розрахований достовірно, то пов'язаний з операцією дохід від звичайної діяльності має визнаватися підприємством, виходячи з етапу завершення операції на кінець **звітного періоду** (такий метод іноді називають методом поетапного виконання робіт). Результат операції може бути попередньо розрахований достовірно у разі задоволення всіх наведених нижче умов:
- а) можна достовірно оцінити суму доходу;
 - б) існує ймовірність надходження до підприємства пов'язаних з операцією економічних вигід;
 - в) можна достовірно оцінити ступінь завершення операції на кінець звітного періоду; г)

можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення

Інструкції щодо застосування методу поетапного виконання робіт наводяться у пунктах 23.21-23.27.

- 23.15 Коли послуги надаються шляхом невизначеної кількості дій за визначений період часу, дохід повинен визнаватися підприємством на основі методу рівномірного нарахування за визначений період, крім випадків, коли є свідчення на користь іншого методу, який краще відображає етап завершення. Якщо певна дія є значно суттєвішою порівняно з іншими діями, визнання доходу відкладається до моменту виконання цієї суттєвої дії.
- 23.16 Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, неможливо оцінити достовірно, то дохід визнається підприємством тільки в обсязі визнаних витрат, що підлягають відшкодуванню.

Будівельні контракти

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

Метод поетапного виконання робіт

- 23.21 Цей метод використовується для визнання доходу від надання послуг (див. пункти 23.14-23.16) та від будівельних контрактів (див. пункти 23.17-23.20). Підприємство має переглядати та, у разі необхідності, змінювати попередні оцінки доходу та витрат в міру того, як виконується операція з надання послуги або будівельний контракт.
- 23.22 Етап завершення операції чи контракту підприємство визначає за методом, який найдостовірніше вимірює виконану роботу. З цією метою застосовуються такі методи:
- а) визначення частки витрат, понесених при виконанні робіт на певну дату, у попередньо розрахованій загальній сумі витрат за контрактом. Витрати, понесені при виконанні робіт на певну дату, не включають витрат, пов'язаних з майбутньою

діяльністю, таких як витрати на матеріали чи попередня оплата;

- б) огляд виконаних робіт;
- в) завершення фізичної частини робіт за операцією з надання послуги чи за контрактом.

Отримані від замовників проміжні виплати й аванси часто не відображають виконану роботу.

- 23.23 Такі витрати, як витрати на матеріали чи попередня оплата, які відносяться до майбутньої діяльності, пов'язаної з операцією чи контрактом, підприємство має визнавати активом, якщо існує ймовірність відшкодування цих витрат.
- 23.24 Витрати, відшкодування яких є неможливим, підприємство відразу визнає як витрати.
- 23.25 Якщо результат будівельного контракту не може бути достовірно оцінений, то:
- а) підприємство має визнавати дохід від звичайної діяльності лише в обсязі понесених за контрактом витрат, які можуть бути відшкодовані, та
 - б) підприємство має визнавати витрати за контрактом як витрати у тому періоді, в якому вони були понесені.
- 23.26 Коли існує ймовірність, що загальні витрати за контрактом перевищать загальний дохід за будівельним контрактом, то очікуваний збиток слід відразу визнати як витрати та сформулювати забезпечення на **обтяжливий контракт** (див. Розділ 21).
- 23.27 Якщо стягнення суми вже визнаної доходом за контрактом є неможливим, підприємству слід визнавати таку безнадійну заборгованість не коригуванням суми доходу за контрактом, а витратами.

Проценти, роялті та дивіденди

- 23.28 Дохід, який виникає в результаті використання іншими підприємствами активів підприємства, що приносять відсотки, роялті та дивіденди, слід визнавати на основі, викладеній у пункті 23.29, якщо:
- а) існує ймовірність, що до підприємства надходять пов'язані з операцією економічні вигоди, та
 - б) можна достовірно оцінити суму доходу.
- 23.29 Дохід слід визнавати на такій основі:
- а) відсотки повинні визнаватися із застосуванням **методу ефективного відсотка**, наведеного у пунктах 11.15-11.20;
 - б) роялті повинні визнаватися на основі принципу нарахування згідно із сутністю відповідної угоди; та
 - в) дивіденди повинні визнаватися тоді, коли встановлюється право акціонерів на отримання виплати.

Розкриття інформації

Розкриття загальної інформації про дохід від звичайної діяльності

- 23.30 Підприємство має розкривати:
- а) **облікову політику**, прийняту для визнання доходу, включаючи методи, які застосовуються для визначення етапу завершення операцій, що передбачають надання послуг;
 - б) суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, отриманий від:
 - і) продажу товарів;

- ii) надання послуг;
- iii) відсотків;
- iv) роялті;
- v) дивідендів;
- vi) комісійних;
- vii) **державних грантів;**
- viii) будь-яких інших значних видів доходу від звичайної діяльності.

Розкриття інформації про дохід від будівельних контрактів

23.31 Підприємство має розкривати таку інформацію:

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

23.32 Підприємство має відображати:

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

Розділ 24

Державні гранти

Сфера застосування цього розділу

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

Визнання та оцінка

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

Розкриття інформації

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

Розділ 25

Витрати на позики

Сфера застосування цього розділу

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

Визнання

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

Розкриття інформації

- 25.3 Згідно з пунктом 5.56), необхідно розкривати інформацію про фінансові витрати. Згідно з пунктом 11.486), необхідно розкривати загальну суму процентних витрат (за методом ефективного відсотка) за **фінансовими зобов'язаннями**, які не оцінюються за **справедливою вартістю**, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку. Надавати будь-яку додаткову інформацію цей розділ не вимагає.

Розділ 26

Платіж на основі акцій

Сфера застосування цього розділу

- 26.1 Цей розділ визначає порядок обліку всіх **операцій платежів за якими здійснюється на основі акцій**, включаючи ті, платіж за якими здійснюється з використанням власного капіталу або грошових коштів, та ті, умови яких дають підприємству можливість зробити вибір між здійсненням платежу з використанням **грошових коштів** (або інших **активів**) або шляхом випуску інструментів **власного капіталу**.
- 26.1A Розрахунки за операцією платежу на основі акцій можуть бути здійснені іншим підприємством зі складу групи (або акціонером будь-якого підприємства зі складу **групи**) від імені підприємства, що одержує товари чи послуги. Цей розділ застосовується також до підприємства, яке:
- а) одержує товари чи послуги, коли інше підприємство зі складу тієї самої групи (або акціонер будь-якого підприємства зі складу групи) несе зобов'язання щодо здійснення розрахунків за операцією платежу на основі акцій; або
 - б) несе зобов'язання здійснити розрахунки за операцією платежу на основі акцій, коли інше підприємство зі складу тієї самої групи одержує товари чи послуги,
- крім як у випадку, коли операція явно здійснюється з іншою метою, ніж оплата товарів чи послуг, поставлених тому підприємству, яке їх одержує.
- 26.1B За відсутності товарів чи послуг, що можуть бути конкретно ідентифіковані, на те, що товари чи послуги було (або буде) одержано, можуть указувати інші обставини, причому в такому разі застосовується цей розділ (див. пункт 26.17).
- 26.2 **Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів**, включають права на збільшення вартості акцій. Наприклад, підприємство може надати працівникам права на збільшення вартості акцій як складової пакету винагороди за їх працю, за якими працівники набувають право на майбутні виплати грошовими коштами (а не інструментами власного капіталу), відповідно до збільшення ціни на акції підприємства з визначеного рівня за визначений відрізок часу. Або ж підприємство може надати працівникам право отримувати майбутні виплати грошовими коштами шляхом надання права на акції (зокрема і на акції, які будуть випущені для виконання опціонів на акції), що підлягають викупу. Це право може бути обов'язковим (наприклад, після звільнення), або ж воно може надаватися за вибором працівника.

Визнання

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

Визнання при існуванні умов набуття права

- 26.5 У разі негайного набуття права отримати платіж на основі акцій, наданого підприємством, від працівників не вимагається завершення визначеного періоду надання послуг, щоб отримати безумовне право на виплату готівкових коштів. За відсутності протилежних свідчень,

підприємство має виходити з припущення, що послуги надані працівниками в обмін на платіж на основі акцій, були вже отримані. У цьому випадку, **на дату надання** підприємство має в повному обсязі визнати отримані послуги, з відображенням відповідного збільшення власного капіталу чи зобов'язань.

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

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

Принцип оцінки

- 26.7 Для обліку операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, підприємство здійснює оцінку отриманих товарів чи послуг та відповідного збільшення власного капіталу за **справедливою вартістю** отриманих товарів чи послуг, за винятком випадків, коли їх справедлива вартість не може бути визначена достовірно. Якщо підприємство не може достовірно оцінити справедливую вартість отриманих товарів чи послуг, слід здійснити оцінку їх вартості і відповідного збільшення власного капіталу на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу. Для застосування цієї вимоги до операцій з працівниками та іншими надавачами подібних послуг підприємство визначає справедливую вартість отриманих послуг на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, оскільки зазвичай справедлива вартість отриманих послуг не піддається достовірній оцінці.
- 26.8 По відношенню до операцій з працівниками (включаючи інших осіб, що надають подібні послуги), справедливую вартість інструментів власного капіталу слід **оцінювати** на дату надання. По відношенню до операцій зі сторонами, які не є працівниками, дата **оцінки** – це дата, на яку підприємство отримує товари або контрагент надає послуги.
- 26.9 Надання інструментів власного капіталу може бути обумовлене виконанням працівниками визначених **умов набуття права**, пов'язаних зі стажем або показниками діяльності. Прикладом умови набуття права, пов'язаної зі стажем, є надання акцій чи опціонів на акції працівникові за тієї умови, що працівник залишиться працювати на підприємстві протягом визначеного строку. До прикладів умов набуття права, пов'язаних із показниками діяльності, належить надання акцій чи опціонів на акції за наявності певного стажу та за умови досягнення підприємством визначеного приросту прибутку (неринкова умова набуття права) або визначеного зростання ціни акцій підприємства (**ринкова умова набуття права**). Умови набуття права обліковуються в такому порядку:
- при оцінюванні кількості інструментів власного капіталу, на які згідно з очікуваннями буде надане право, до уваги беруться всі умови набуття права, пов'язані зі стажем працівника, або неринкові умови, пов'язані з показниками діяльності. У подальшому підприємство переглядає цю оцінку, якщо нова інформація вказує на те, що кількість інструментів власного капіталу, на які згідно з очікуваннями буде надане право, відрізняється від попередніх оцінок. У дату набуття права підприємство переглядає оцінку шляхом її порівнювання до кількості інструментів власного капіталу, право на які було зрештою надане. При оцінюванні справедливої вартості акцій, опціонів на акції або інших інструментів власного капіталу на дату оцінки умови набуття права, пов'язані зі стажем працівника, або неринкові умови, пов'язані з показниками діяльності, не враховуються.
 - при оцінюванні справедливої вартості акцій, опціонів на акції або інших інструментів власного капіталу станом на дату оцінки до уваги беруться всі ринкові умови набуття права та умови, не пов'язані з набуттям права, без подальшого коригування до

оціночної справедливої вартості незалежно від результатів застосування ринкової умови або умови, не пов'язаної з набуттям права, за умови виконання всіх решти умов набуття права.

Акції

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

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

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

Зміни умов, за якими були надані інструменти власного капіталу

- 26.12 Підприємство може змінити терміни та умови за якими інструменти власного капіталу надані у спосіб, який вигідний працівникові, наприклад, шляхом зменшення ціни виконання опціону,

або зменшення періоду набуття права, або шляхом зміни чи скасування умови щодо результатів діяльності. Як варіант, підприємство може змінити терміни та умови у спосіб, який не вигідний працівникові, наприклад шляхом збільшення періоду набуття прав або додавання умови щодо результатів діяльності. Під час здійснення обліку операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій підприємство повинно врахувати змінені умови набуття права, таким чином:

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

Вимоги цього пункту встановлюються в контексті операцій з працівниками, платіж за якими здійснюється на основі акцій. Ці вимоги застосовуються також до операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, із іншими крім працівників сторонами, якщо ці операції оцінюються з посиланням на справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу, тоді як посилання на дату надання стосується дати одержання підприємством товарів або надання йому послуги контрагентом.

Анулювання та розрахунки

- 26.13 Підприємство має обліковувати анулювання або розрахунок за операцією, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, як прискорення набуття права, а отже негайно визнає ту суму, яка за інших умов була б визнана як сума за послуги, отримані протягом періоду набуття права, що залишився.

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

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

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

- 26.15 Деякі операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, надають підприємству або контрагенту можливість вибору форми розрахунку за цією операцією – у вигляді грошових коштів (або інших активів) або шляхом передачі інструментів власного капіталу. У такому випадку підприємство відображає в обліку цю операцію як операцію, платіж за якою

здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, якщо

- а) в минулому підприємство не здійснювало розрахунки шляхом емісії інструментів власного капіталу; або
- б) цей варіант не має комерційної сутності, оскільки сума розрахунку в грошових коштах не має відношення до справедливої вартості інструменту власного капіталу та, ймовірно, буде меншою від неї.

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

Програми групи

- 26.16 У разі надання підприємством працівникам одного або кількох підприємств групи винагороди у формі платежу на основі акцій і подання групою **консолідованої фінансової звітності** з використанням або МСФЗ для МСП, або **повної версії МСФЗ** підприємствам групи дозволяється — як альтернатива до застосування режиму, встановленого пунктами 26.3–26.15, — оцінювати витрати на платежі на основі акцій на підставі обґрунтованого розподілу витрат групи.

Товари чи послуги, що не можуть бути ідентифіковані

- 26.17 Якщо отримана компенсація, що може бути ідентифікована, видається меншою за справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу або понесеного зобов'язання, то ця ситуація зазвичай указує на те, що було (або буде) одержано іншу компенсацію (тобто товари чи послуги, не придатні для ідентифікації). Наприклад, у деяких юрисдикціях існують програми, в рамках яких **власники** (на зразок працівників) мають змогу придбавати власний капітал без надання товарів чи послуг, які можуть бути конкретно ідентифіковані (або з наданням товарів чи послуг, вартість яких очевидно менша за справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу). Це вказує на те, що було або буде одержано іншу компенсацію (на кшталт послуг, що були надані працівником у минулому або будуть надані в майбутньому). Підприємство оцінює непридатні для ідентифікації товари чи послуги, які було (або буде) одержано, як різницю між справедливою вартістю платежу на основі акцій та справедливою вартістю будь-яких придатних для ідентифікації товарів чи послуг, які було (або буде) одержано, за оцінкою на дату надання. У випадку операцій, платіж за якими здійснюється з використанням грошових коштів, зобов'язання переоцінюється наприкінці кожного **звітного періоду** аж до його погашення згідно з пунктом 26.14.

Розкриття інформації

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

- v) строк дії яких закінчився протягом періоду;
- vi) непогашені на кінець періоду;
- vii) такі, що підлягають виконанню в кінці періоду.

- 26.19 Щодо угод про платіж на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, підприємство розкриває інформацію про те, як воно визначало справедливую вартість отриманих товарів чи послуг або справедливую вартість наданих інструментів власного капіталу. У разі застосування певної методики оцінки підприємство розкриває методику, що застосовувалася та підставу для її вибору.
- 26.20 Щодо угод про платіж на основі акцій з використанням грошових коштів, підприємство розкриває інформацію про те, як оцінювалося зобов'язання.
- 26.21 Щодо угод про платіж на основі акцій, які були змінені протягом періоду, підприємство наводить пояснення цих змін.
- 26.22 Якщо підприємство входить до складу групи щодо плану платежів на основі акцій і визнає та оцінює свої витрати за платежем на основі акцій, виходячи з обґрунтованого розподілу визнаних по групі витрат, воно зазначає цей факт та основу для розподілу (див пункт 26.16).
- 26.23 Про вплив операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, на прибуток чи збиток підприємства за період та його **фінансовий стан** підприємство розкриває таку інформацію:
- а) загальну суму витрат, визнаних у прибутку чи збитку за період;
 - б) загальну суму **балансової вартості** на кінець періоду за зобов'язаннями, що виникають в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій.

Розділ 27

Зменшення корисності активів

Мета та сфера застосування

- 27.1 **Збитки від зменшення корисності** виникають тоді, коли **балансова вартість** активу перевищує **суму його очікуваного відшкодування**. Цей розділ слід застосовувати під час обліку зменшення корисності всіх активів, за винятком наведених нижче, стосовно яких вимоги щодо зменшення корисності встановлюються іншими розділами цього МСФЗ:
- а) **відстрочених податкових активів** (див. Розділ 29 «Податок на прибуток»);
 - б) активів, які виникають у зв'язку з **виплатами працівникам** (див. Розділ 28 «Виплати працівникам»);
 - в) **фінансових активів**, на які поширюються положення Розділу 11 «Базові фінансові інструменти» або Розділу 12 «Інші питання фінансових інструментів»;
 - г) **інвестиційної нерухомості**, яку оцінюють за **справедливою вартістю** (див. Розділ 16 «Інвестиційна нерухомість»);
 - г) **біологічних активів**, пов'язаних із **сільськогосподарською діяльністю**, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж (див. Розділ 34 «Спеціалізовані види діяльності»; та
 - д) активів, що виникають від **будівельних договорів** (див. Розділ 23 Дохід від звичайної діяльності).

Зменшення корисності запасів

Ціна продажу за вирахуванням витрат на завершення та продаж

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

Сторнування зменшення корисності

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

Зменшення корисності інших активів, які не є запасами

Загальні принципи

- 27.5 Балансову вартість активу підприємство має зменшувати до суми його очікуваного відшкодування тоді і тільки тоді, коли сума очікуваного відшкодування активу є меншою від його балансової вартості. Таке зменшення є збитками від зменшення корисності. Інструкції щодо оцінки суми очікуваного відшкодування наводяться у пунктах 27.11- 27.20.
- 27.6 Підприємство негайно визнає збиток від зменшення корисності в прибутку або збитку, але якщо актив не відображається в обліку за переоціненою вартістю згідно з моделлю переоцінки, описаною в розділі 17 «Основні засоби». Будь-який збиток від зменшення корисності переоціненого активу розглядається як уцінка згідно з пунктом 17.15Г.

Ознаки зменшення корисності

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

Зовнішні джерела інформації

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

Внутрішні джерела інформації

- г) існують свідчення старіння або фізичного пошкодження активу;
- д) протягом періоду відбулися суттєві зміни, які негативно впливають на підприємство (або очікується, що вони відбудуться в близькому майбутньому) такою мірою чи таким способом, якими використовують актив або очікують його використовувати. Ці зміни включають припинення використання активу, плани припинити або реструктуризувати господарську одиницю, до якої належить цей актив, продати його

раніше від попередньо очікуваної дати і повторно оцінити строк корисної експлуатації даного активу, вважаючи такий строк визначеним, а не таким, що може тягнутися невизначено довго;

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

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

Оцінка суми очікуваного відшкодування

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

Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж

- 27.14 Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж – це сума, яку можна отримати за операцією з продажу активу на звичайних ринкових умовах між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, мінус витрати на вибуття (у пунктах 11.27–11.32 визначено вимоги для розрахунку справедливої вартості).

Вартість при використанні

- 27.15 Вартість при використанні – це **теперішня вартість** майбутніх грошових потоків, які очікуються від використання активу. Розрахунок теперішньої вартості передбачає такі кроки:
 - а) оцінку майбутніх надходжень і вибуття грошових коштів, які мають отримати від безперервного використання активу та його остаточного вибуття; та
 - б) застосування відповідної ставки дисконтування до цих майбутніх грошових потоків.
- 27.16 В обчисленні вартості активу при використанні слід відображати такі елементи:
 - а) оцінку майбутніх грошових потоків, які підприємство очікує отримати від цього активу;
 - б) очікування щодо можливих відхилень у сумі чи в часі цих майбутніх грошових потоків;
 - в) вартість грошей у часі, відображену у вигляді поточної ринкової безризикової відсоткової ставки;
 - г) ціну за прийняття ризику, притаманного цьому активу;
 - г) інші фактори, зокрема неліквідність, яку учасники ринку відображали б у

визначенні вартості майбутніх грошових потоків, які підприємство очікує отримати від цього активу.

27.17 При оцінюванні вартості при використанні, оцінки майбутніх грошових потоків мають складатися з:

- а) прогнозних оцінок надходжень грошових коштів від безперервного використання активу;
- б) прогнозних оцінок вибуття грошових коштів, яке обов'язково проходитиме у процесі генерування надходжень грошових коштів від безперервного використання активу (включаючи вибуття грошових коштів на підготовку активу до використання) і яке можна прямо віднести до активу або розподілити на нього на обґрунтованій та послідовній основі;
- в) чистих грошових потоків (якщо вони є), які очікується отримати або сплатити за ліквідацію активу наприкінці строку його корисної експлуатації в операції на звичайних ринкових умовах між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами.

Підприємство може вирішити скористатися для оцінки грошових потоків нещодавніми фінансовими бюджетами чи прогнозами, якщо такі є. Щоб розрахувати прогнозні дані після періоду, який охоплюється в останніх бюджетах чи прогнозах, підприємство може вирішити екстраполювати прогнозні оцінки на бюджети або прогнози за допомогою постійних або падаючих темпів зростання за наступні роки, якщо не можна обґрунтувати підвищення темпів.

27.18 До оцінок майбутніх грошових потоків не слід включати:

- а) надходження чи вибуття грошових коштів від фінансової діяльності; або
- б) отриманий чи сплачений **податок на прибуток**.

27.19 Майбутні грошові потоки слід попередньо розраховувати для активу в його поточному стані. До оцінок майбутніх грошових потоків не слід включати оцінені майбутні надходження або вибуття грошових коштів, які очікуються у результаті:

- а) майбутньої реструктуризації, щодо якої підприємство ще не прийняло зобов'язання, або
- б) вдосконалення або підвищення результатів використання активу.

27.20 Ставка(-и) дисконтування, використана для розрахунку теперішньої вартості, має (мають) бути ставкою (ставками) до оподаткування, яка відображає (які відображають) поточні ринкові оцінки:

- а) вартості грошей у часі;
- б) ризиків, характерних для активу, на які не були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.

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

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

27.21 Збиток від зменшення корисності слід визнавати для одиниці, яка генерує грошові кошти, тоді і тільки тоді, коли сума очікуваного відшкодування цієї одиниці є меншою від балансової вартості цієї одиниці. Для зменшення балансової вартості активів одиниці втрати збитку від зменшення корисності слід розподіляти у такій послідовності:

- а) спочатку зменшити балансову вартість будь-якого **гудвілу**, розподіленого на цю одиницю, яка генерує грошові кошти, та
- б) потім пропорційно розподілити на інші активи одиниці, на основі балансової

вартості кожного активу, що входить до складу одиниці, яка генерує грошові кошти.

- 27.22 Але підприємству не слід зменшувати балансову вартість активу нижче найбільшої з таких оцінок:
- а) його справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж (якщо її можна визначити);
 - б) вартості активу при використанні (якщо її можна визначити);
 - в) нуля.
- 27.23 Будь-яку надлишкову суму збитку від зменшення корисності, яку не можна розподілити на актив через обмеження, передбачене пунктом 27.22, слід пропорційно розподілити на інші активи на основі балансової вартості цих інших активів.

Додаткові вимоги щодо зменшення корисності гудвілу

- 27.24 Сам по собі гудвіл продати не можна. Він також не генерує для підприємства грошові потоки, незалежні від грошових потоків інших активів. Внаслідок цього, справедливу вартість гудвілу безпосередньо визначити не можна. Отже, справедливу вартість гудвілу слід розрахувати на основі оцінки справедливої вартості одиниці (одиниць), яка генерує (які генерують) грошові кошти і до складу якої (яких) входить гудвіл.
- 27.25 Для перевірки на предмет зменшення корисності гудвіл, придбаний у результаті **об'єднання бізнесу**, слід розподіляти (від дати придбання) на кожну з одиниць, що генерують грошові кошти та котрими володіє покупець, який, за очікуванням, отримає вигоди від синергії в результаті такого об'єднання незалежно від того, чи відносяться до цих одиниць інші активи або **зобов'язання** придбаного підприємства.
- 27.26 Частина суми очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, відноситься до **частки участі, що не забезпечують контролю** у гудвілі. Для перевірки на предмет зменшення корисності одиниці з гудвілом, яка генерує грошові кошти і не перебуває у повній власності, балансову вартість цієї одиниці слід умовно скоригувати і вже після цього порівнювати її з сумою очікуваного відшкодування такої одиниці. Це здійснюється шляхом обчислення загальної суми балансової вартості гудвілу, розподіленого на цю одиницю, щоб включити гудвіл, який відноситься до частки участі, що не забезпечують контролю. Після цього умовно скориговану балансову вартість порівнюють із сумою очікуваного відшкодування цієї одиниці і визначають, чи зменшилася корисність певної одиниці, що генерує грошові кошти.
- 27.27 Якщо гудвіл неможливо однозначно розподілити на окремі одиниці (або групи одиниць), які генерують грошові кошти, тоді, для перевірки гудвілу, підприємство перевірить гудвіл на предмет зменшення корисності шляхом визначення суми очікуваного відшкодування а) чи б):
- а) усього придбаного підприємства, якщо гудвіл відноситься до придбаного підприємства, яке не було інтегроване. «Інтегрований» означає, що придбаний бізнес було реструктуризовано або поглинуто підприємством, що звітує, чи іншими **дочірніми підприємствами**; або
 - б) усієї групи підприємств, за винятком будь-яких підприємств, які не були інтегровані, якщо гудвіл відноситься до того підприємства, яке було інтегроване.

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

Сторнування збитку від зменшення корисності

- 27.28 Збиток від зменшення корисності, визнаний для гудвілу, у наступному періоді не сторнується.
- 27.29 По відношенню до всіх активів, крім гудвілу, підприємство, на кожну звітну дату, проводить оцінку будь-яких ознак того, що збиток від зменшення корисності, визнаний в попередніх періодах, більше не існує або зменшився. Ознаки того, що збиток від зменшення корисності міг зменшитися або більше не існує, зазвичай є протилежним тому, що визначений пунктом 27.9. У разі наявності будь-якої з таких ознак підприємство визначає, чи слід сторнувати частину або весь збиток від зменшення корисності за минулий період. Порядок визначення залежатиме від того, на чому ґрунтується збиток від зменшення корисності активу:
- а) на сумі очікуваного відшкодування цього окремого активу (див. пункт 27.30); або
 - б) на сумі очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив (див. пункт 27.31).

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

- 27.30 Коли збиток від зменшення корисності за попередній період ґрунтувалися на сумі очікуваного відшкодування окремого активу, корисність якого зменшилася, застосовуються такі вимоги:
- а) підприємство має розраховувати суму очікуваного відшкодування активу на поточну звітну дату;
 - б) якщо попередньо розрахована сума очікуваного відшкодування активу перевищує його балансову вартість, підприємство збільшує балансову вартість до суми очікуваного відшкодування, з урахуванням обмеження, зазначеного у пункті в) нижче. Таке збільшення є сторнуванням збитку від зменшення корисності. Сторнування має одразу визнаватися підприємством у прибутку чи збитку, але якщо актив не відображається в обліку за переоціненою сумою відповідно до моделі переоцінки, описаної у пункті 17.15Б. Будь-яке сторнування збитку від зменшення корисності переоціненого активу розглядається як збільшення внаслідок переоцінки відповідно до пункту 17.15В;
 - в) сторнування збитку від зменшення корисності не повинно збільшувати балансову вартість активу понад балансову вартість, яка була б визначена (за вирахуванням амортизації матеріальних або нематеріальних активів), якщо у попередні роки збиток від зменшення корисності активу не був визнаний;
 - г) після визнання сторнування збитку від зменшення корисності підприємство коригує амортизацію по кожному активу у майбутніх періодах, щоб розподілити переглянуту балансову вартість активу, за вирахуванням його ліквідаційної вартості (якщо така є), на систематичній основі протягом усього його строку корисної експлуатації, що залишився.

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

- 27.31 Коли первісний збиток від зменшення корисності ґрунтувався на сумі очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, до якої належить актив, застосовуються такі вимоги:
- а) розраховувати суму очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, підприємство має на поточну звітну дату;
 - б) якщо розрахована сума очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, перевищує її балансову вартість, то це перевищення є сторнуванням збитку від зменшення корисності. Суму такого сторнування підприємство розподіляє на

активи одиниці, крім гудвілу, пропорційно балансовій вартості цих активів, з урахуванням обмеження, зазначеного у пункті в) нижче. Таке збільшення балансової вартості слід відображати як сторнування збитків від зменшення корисності окремих активів та одразу визнавати у прибутку чи збитку, але якщо актив не відображається в обліку за переоціненою вартістю відповідно до моделі переоцінки, описаної у пункті 17.15Б. Будь-яке сторнування збитку від зменшення корисності переоціненого активу розглядається як дооцінка відповідно до пункту 17.15В;

- в) при розподілі суми сторнування збитку від зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти, сторнування не збільшує балансову вартість будь-якого активу більше ніж найменше з таких двох значень:
 - і) суми його очікуваного відшкодування; та
 - ії) балансової вартості, яка була б визначена (за вирахуванням амортизації матеріальних та нематеріальних активів), якщо у попередні періоди збиток від зменшення корисності активу не визнавався;
- г) будь-яка надлишкова сума сторнування збитку від зменшення корисності, яку не можна розподілити на актив через обмеження, наведене вище у пункті в), слід пропорційно розподілити на інші активи одиниці, яка генерує грошові кошти, за винятком гудвілу;
- г) після визнання сторнування збитків від зменшення корисності, якщо можливо, підприємство коригує амортизацію по кожному активу в складі одиниці, яка генерує грошові кошти, у майбутніх періодах, щоб розподілити переглянуту балансову вартість активу, за вирахуванням його ліквідаційної вартості (якщо така є), на систематичній основі протягом усього його строку корисного використання, що залишився.

Розкриття інформації

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

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

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

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

Розділ 28

Виплати працівникам

Сфера застосування цього розділу

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

Загальний принцип визнання всіх виплат працівникам

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

Короткострокові виплати працівникам

Приклади

- 28.4 Короткострокові виплати працівникам включають такі статті:
- а) заробітна плата робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення;

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

Загальна оцінка короткострокових витрат

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

Визнання та оцінка: короткострокові компенсації за відсутність

- 28.6 Підприємство може компенсувати працівникам відсутність з різних причин, включаючи щорічні відпустки, тимчасову непрацездатність та відсутність у зв'язку з хворобою. Деякі випадки короткострокової компенсованої відсутності накопичуються, вони можуть переноситися на наступні періоди та використовуватися у майбутніх періодах, якщо права поточного періоду не використані працівником повністю. Прикладами є щорічна відпустка та відсутність у зв'язку з хворобою. Підприємство визнає очікувану вартість **накопичуваних оплачуваних відпусток**, коли працівники надають послуги, які збільшують їхні права на майбутні компенсації за відсутність. Підприємство оцінює очікувану вартість накопичуваних компенсацій за відсутність за недисконтованою додатковою сумою, яку підприємство очікує сплатити в результаті невикористаних прав, які накопичились на кінець звітного періоду. Цю суму підприємство відображає на звітну дату як **поточне зобов'язання**.
- 28.7 Визнавати вартість інших (ненакопичуваних) компенсацій за відсутність підприємство має тоді, коли такі випадки відсутності мають місце. Оцінку вартості ненакопичуваних компенсацій за відсутність підприємство здійснює за недисконтованою сумою заробітної плати робітників та службовців, яка сплачена чи підлягає сплаті за період відсутності.

Визнання: програми участі у прибутку та преміювання

- 28.8 Очікувані витрати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням, підприємство визнає тоді і тільки тоді, коли:
- а) у підприємства є теперішнє юридичне або **конструктивне зобов'язання** здійснити такі виплати в результаті минулих подій (це означає, що підприємство не має реалістичної альтернативи здійсненню платежів);
 - б) можна достовірно оцінити це зобов'язання.

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

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

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

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

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

Програми за участю кількох працедавців та державні програми

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

Застраховані виплати

28.12 Підприємство може сплачувати страхові премії для фінансування програми виплат по закінченні трудової діяльності. Підприємство має розглядати таку програму як програму з визначеним внеском, якщо у підприємства не буде юридичного або конструктивного зобов'язання щодо:

- а) здійснення виплат прямо працівникам, коли настає строк сплати, або
- б) сплати подальших внесків, якщо страховик не здійснює всі майбутні виплати працівникам, пов'язані з наданням послуг працівниками у поточному і попередньому періодах.

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

виплатою.

Виплати по закінченні трудової діяльності: програми з визначеним внеском

Визнання та оцінка

28.13 Підприємство визнає внески, що підлягають сплаті за період:

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

Виплати по закінченні трудової діяльності: програми з визначеною виплатою

Визнання

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

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

Оцінка зобов'язання за визначеною виплатою

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

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

Включення гарантованих та негарантованих виплат

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

Дисконтування

28.17 Зобов'язання щодо визначеної виплати підприємство оцінюється на основі дисконтованої

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

Метод актуарної оцінки

- 28.18 Якщо, без надмірних витрат чи зусиль, підприємство спроможне застосувати до оцінки зобов'язання за визначеною виплатою та відповідними витратами **метод нарахування прогнозованих одиниць**, то воно так і вчиняє. Якщо визначена виплата обчислюється на основі майбутньої заробітної плати, згідно з методом нарахування прогнозованих одиниць, підприємство має оцінити своє зобов'язання за визначеною виплатою на основі, що відображає попередньо розраховані майбутні підвищення заробітної плати. Крім того, згідно з методом нарахування прогнозованих одиниць, під час оцінки зобов'язання за визначеною виплатою, включаючи дисконтні ставки, очікуваних ставок прибутковості активів програми, очікуваних ставок підвищення заробітної плати, плинності кадрів, смертності та (для програм медичного обслуговування з визначеною виплатою) витрат на медичне обслуговування, підприємство здійснює різноманітні актуарні припущення.
- 28.19 Якщо, без надмірних витрат чи зусиль, підприємство не може застосувати метод нарахування прогнозованих одиниць для оцінки свого зобов'язання та витрат за програмами з визначеною виплатою, то при оцінці зобов'язання за визначеною виплатою йому дозволяється зробити по відношенню до теперішніх працівників такі спрощення:
- а) не брати до уваги попередньо розраховані майбутні підвищення заробітної плати (тобто припустити, що теперішня заробітна плата залишиться без змін до очікуваної дати початку отримання працівниками виплат по закінченні трудової діяльності);
 - б) не брати до уваги майбутні послуги теперішніх працівників (тобто припустити, що програма є закритою для теперішніх та будь-яких нових працівників); та
 - в) не брати до уваги можливу смертність серед теперішніх працівників у проміжку часу між звітною датою та очікуваною датою початку отримання працівниками виплат по закінченні трудової діяльності (тобто припустити, що виплати по закінченні трудової діяльності одержать всі працівники). Але смертність після виходу на пенсію слід враховувати.

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

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

Введення програми, зміни, скорочення та розрахунки

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

період.

Актив програми з визначеною виплатою

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

Вартість програми з визначеною виплатою

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

Визнання: вибір облікової політики

- 28.24 Підприємство визнає всі актуарні прибутки та збитки у періоді, в якому вони виникли. Підприємство має:
- а) визнавати всі актуарні прибутки та збитки у прибутку чи збитку або
 - б) визнавати всі актуарні прибутки та збитки в іншому сукупному доході,
- залежно від того, яка облікова політика обирається. Обрану облікову політику підприємство застосовує послідовно до всіх програм з визначеною виплатою та всіх актуарних прибутків та збитків. Визнані в іншому сукупному доході прибутки та збитки слід відображати у **звіті про сукупний дохід**.
- 28.25 Чиста зміна фінансового зобов'язання за визначеною виплатою, що визнається як вартість програми з визначеною виплатою, включає:
- а) зміну фінансового зобов'язання за визначеною виплатою, що виникає в результаті послуг, наданих працівником протягом звітного періоду;
 - б) процентів, нарахованих на зобов'язання за визначеною виплатою протягом звітного періоду;
 - в) прибутки від будь-яких активів програми та чистої зміни справедливої вартості визнаних прав на відшкодування (див. пункт 28.28) протягом звітного періоду;
 - г) актуарні прибутки та збитки, які виникли у звітному періоді;
 - г) збільшення чи зменшення фінансового зобов'язання за визначеною виплатою в результаті введення нової або зміни існуючої програми у звітному періоді (див. пункт 28.21); та
 - д) зменшення фінансового зобов'язання за визначеною виплатою в результаті скорочення існуючої програми чи проведення розрахунків за її зобов'язаннями у звітному періоді (див. пункт 28.21).
- 28.26 Надання працівником послуг спричиняє виникнення зобов'язання за програмою з визначеною виплатою, навіть якщо виплати залежать від майбутньої трудової діяльності працівника (іншими вони не гарантовані). Надання послуг працівником до дати гарантії спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання, оскільки на кожну наступну звітну дату зменшується сума майбутніх послуг, які працівник має надати до того, як він отримає право на виплати. Оцінюючи своє зобов'язання за визначеними виплатами, підприємство розглядає ймовірність того, що деякі працівники можуть не відповідати вимогам щодо гарантування пенсій. Так само, хоча деякі виплати по закінченні трудової діяльності (наприклад, виплати на медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності) підлягають сплаті, лише якщо відбувається певна визначена подія тоді, коли працівник уже

не працює, зобов'язання створюється під час того, як працівник надає послуги, що дадуть йому право на отримання виплат за умови, що певна визначена подія відбудеться. Ймовірність того, що певна визначена подія відбудеться, впливає на оцінку зобов'язання, але не встановлює самий факт існування зобов'язання.

- 28.27 Якщо визначені виплати зменшуються на суми, які будуть сплачені працівникам за фінансованими державою програмами, то підприємство має оцінювати своє зобов'язання за визначеною виплатою на основі, що відображає виплати, які підлягають сплаті відповідно до державних програм, але тільки якщо:
- а) ці плани були прийняті до дати звітності; або
 - б) минулий досвід або інші надійні свідчення вказують на те, що ці державні виплати змінюватимуться у певний прогнозований спосіб, наприклад, відповідно до майбутніх змін загального рівня цін або загального рівня заробітної плати.

Компенсація

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

Інші довгострокові виплати працівникам

- 28.29 Інші довгострокові виплати працівникам включають, наприклад:
- а) довгострокові компенсовані періоди відсутності, такі як додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка;
 - б) виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років; в) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;
 - г) виплати частки прибутку та премії, які підлягають сплаті після дванадцяти місяців або тривалішого строку після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
 - г) відстрочені компенсації, сплачені після дванадцяти місяців або тривалішого строку після закінчення періоду, в якому вони зароблені.
- 28.30 Зобов'язання щодо інших довгострокових виплат працівникам, підприємство визнає як чистий підсумок, що складається з таких сум:
- а) теперішня вартість зобов'язань за визначеною виплатою на звітну дату мінус
 - б) справедлива вартість, на звітну дату, активів програми (у разі наявності), якими безпосередньо мають бути здійснені розрахунки за зобов'язаннями.

Підприємство визнає чисту зміну зобов'язання протягом періоду, крім зміни, пов'язаної з виплатами, здійсненими на користь працівників протягом періоду, або з внесками роботодавця, як витрати на свої інші довгострокові виплати працівникам протягом періоду. Ці витрати повністю визнаються в прибутку або збитку як витрати, якщо інший розділ цього Стандарту не вимагає їх визнання у складі собівартості активу на кшталт запасів або основних засобів.

Виплати при звільненні

- 28.31 Підприємство може бути зобов'язаним здійснити виплати (або надати інші пільги) працівникам, коли воно звільняє їх; це відбувається згідно з законодавством, відповідно до контракту чи іншої угоди з працівниками або їхніми представниками, а також згідно з

конструктивними зобов'язаннями, які ґрунтуються на практиці господарської діяльності, звичаях чи бажанні діяти справедливо. Такі виплати є виплатами при звільненні.

Визнання

- 28.32 Оскільки виплати при звільненні не надають підприємству майбутніх економічних вигід, підприємство має негайно визнавати їх у прибутку чи збитку як витрати.
- 28.33 Якщо підприємство визнає виплати при звільненні, в нього може виникнути потреба обліковувати скорочення пенсій або інших виплат працівникам.
- 28.34 Підприємство визнає виплати при звільненні як зобов'язання та витрати тоді і тільки тоді, коли підприємство має доведене зобов'язання:
- а) звільнити працівника або групу працівників до звичайної дати виходу на пенсію; або
 - б) надавати виплати при звільненні в результаті пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення при скороченні.
- 28.35 Підприємство має доведене зобов'язане здійснити звільнення, тільки якщо у нього є детальний офіційний план звільнення і немає реальної можливості його скасувати.

Оцінка

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

Програми групи

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

Розкриття інформації

Розкриття інформації про короткострокові виплати працівникам

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

Розкриття інформації про програми з визначеним внеском

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

Розкриття інформації про програми з визначеною виплатою

- 28.41 Про програми з визначеною виплатою підприємство розкриває наведену нижче інформацію (за винятком будь-яких програм з визначеною виплатою за участю кількох працедавців, які обліковуються як програми з визначеним внеском згідно з пунктом 28.11, і до яких, замість цього, застосовуються вимоги щодо розкриття інформації, визначені у пункті 28.40). Якщо підприємство має більше однієї програми з визначеною виплатою, то розкриття такої інформації може здійснюватися у підсумковій формі, окремо за кожною програмою або інформація може бути згрупована у такий спосіб, який вважатиметься найбільш доцільним:
- а) загальний опис типу програми, включаючи **фінансування**;
 - б) облікову політику підприємства щодо визнання актуарних прибутків та збитків (у прибутку чи збитку або як статтю у звіті про інший сукупний дохід) та суму визнаних протягом періоду актуарних прибутків та збитків;
 - в) якщо при оцінці свого зобов'язання за визначеною виплатою підприємство використовує спрощення, передбачені пунктом 28.19 воно має розкривати цей факт та причини чому використовує для оцінки зобов'язань метод нарахування прогнозованих одиниць та витрат за визначеною виплатою, що пов'язане з надмірними витратами чи зусиллями.
 - г) дата проведення останньої комплексної актуарної оцінки, а якщо вона не співпадає зі звітною датою, то опис коригувань, які були зроблені для оцінки зобов'язання за визначеною виплатою на звітну дату;
 - г) узгодження початкових та кінцевих залишків зобов'язання за визначеною виплатою, із зазначенням окремо здійснених виплат та всіх інших змін;
 - д) узгодження початкових та кінцевих залишків справедливої вартості активів програми і початкових та кінцевих залишків будь-яких прав на компенсацію, визнаних як актив, із зазначенням окремо, у разі потреби:
 - і) внесків;
 - іі) здійснених виплат; та
 - ііі) інших змін в активах програми.
 - е) загальні витрати, пов'язані з програмами з визначеною виплатою за період, розкриваючи окремо суми:
 - і) визнані у прибутку чи збитку як витрати; та
 - іі) включені до вартості активу;
 - е) для кожного основного класу активів програми, які включають, крім іншого, інструменти власного капіталу, боргові інструменти, нерухомість та всі інші активи, відсоток чи сума кожного основного класу активів у справедливій вартості всіх активів програми на звітну дату;
 - ж) включені до справедливої вартості активів програми суми:
 - і) кожного класу власних **фінансових інструментів** підприємства; та
 - іі) будь-якої нерухомості, зайнятої підприємством, або інших активів, які воно використовує;
 - з) фактичний прибуток від активів програми; та
 - и) основні актуарні припущення, що застосовуються, включаючи, якщо це доречно: і) ставки дисконту;
 - іі) очікувані норми дохідності від будь-яких активів програми за періоди, відображені у **фінансовій звітності**;
 - ііі) очікувані темпи підвищення заробітної плати;
 - іv) тенденції зміни витрат на медичне обслуговування; та
 - v) будь-які інші застосовані **суттєві** актуарні припущення.

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

Розкриття інформації про інші довгострокові виплати

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

Розкриття інформації про виплати при звільненні

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

Розділ 29

Податок на прибуток

Сфера застосування цього розділу

- 29.1 У цілях цього розділу до складу **податку на прибуток** включаються всі внутрішні та іноземні податки, що базуються на **оподаткованому прибутку**. Податки на прибуток включають також інші податки (наприклад, податки на відсотки та дивіденди), які підлягають сплаті **дочірнім підприємством, асоційованим чи спільним підприємством** при виплатах підприємству, що звітує.
- 29.2 В цьому розділі також розглядається і облік податку на прибуток. Згідно з цим розділом, підприємство має визнавати поточні та майбутні податкові наслідки операцій та інших подій, які визнані у **фінансовій звітності**. Ці визнані податкові суми складаються з **поточного податку та відстроченого податку**. Поточний податок – це податок, що підлягає сплаті чи відшкодуванню щодо оподаткованого прибутку (податкового збитку) за поточний чи попередні періоди. Відстрочений податок – це податок, що підлягає сплаті чи відшкодуванню в майбутніх періодах, зазвичай в результаті відшкодування чи погашення підприємством своїх **активів та зобов'язань** на суму їх **поточної балансової вартості** та податкового впливу перенесення в майбутні періоди податкових збитків та пільг, що зараз не використовуються.
- 29.3 Цей розділ не регулює методів обліку **державних грантів** (див. розділ 24 «Державні гранти»). Цей розділ, однак, регулює порядок обліку **тимчасових різниць**, що можуть виникати у зв'язку з такими грантами.

Визнання та оцінка поточного податку

- 29.4 Підприємство визнає поточне податкове зобов'язання щодо податку, який підлягає сплаті на оподаткований прибуток за поточний та попередні періоди. Якщо сплачена за поточний та попередні періоди сума перевищує суму, що підлягає сплаті за ці періоди, то таке перевищення підприємство визнає як поточний податковий актив.
- 29.5 Підприємство визнає поточний податковий актив в розмірі вигоди, пов'язаної з податковим збитком, який можна зараховувати для відшкодування податку, сплаченого у попередньому періоді.
- 29.6 Оцінювати поточне податкове зобов'язання (актив) підприємство має в розмірі суми, яку воно очікує сплатити (відшкодувати) згідно з податковими ставками та законами, **прийнятими повністю чи по суті до звітної дати**. Ставки оподаткування підприємство має вважати прийнятими по суті, коли, за минулим досвідом, майбутні події процесу прийняття не впливають на результат або навряд чи вплинуть. Додаткові інструкції з **оцінки** наведені у пунктах 29.32-29.33.

Визнання відстроченого податку

Загальний принцип визнання

- 29.7 З **визнанням** активу чи зобов'язання нерозривно пов'язане очікування підприємством, що подає звітність, того, що воно відшкодує або погасить балансову вартість такого активу чи зобов'язання. Якщо є **ймовірність** того, що відшкодування чи погашення такої балансової вартості зробить майбутні податкові платежі більшими (меншими), ніж вони були б за відсутності у такого відшкодування чи погашення податкових наслідків, цей розділ вимагає від підприємства — з певними обмеженими винятками — визнати **відстрочене податкове зобов'язання (відстрочений податковий актив)**. Якщо підприємство очікує відшкодувати балансову вартість активу чи погасити балансову вартість зобов'язання без

впливу на оподатковуваний прибуток, то у зв'язку з таким активом чи зобов'язанням жодного відстроченого податкового активу не виникає.

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

Податкова база та тимчасові різниці

- 29.9 **Податкова база** активу — це сума, що підлягатиме вирахуванню в цілях оподаткування з будь-яких оподатковуваних економічних вигод, які надійдуть підприємству при відшкодуванні ним балансової вартості активу. Якщо такі економічні вигоди не підлягають оподаткуванню, то податкова база активу дорівнює його балансовій вартості.
- 29.10 Податкова база зобов'язання — це його балансова вартість з вирахуванням будь-якої суми, що підлягатиме вирахуванню в цілях оподаткування у зв'язку з цим зобов'язанням у майбутніх періодах. У разі одержання **доходу** авансом податковою базою відповідного зобов'язання є його балансова вартість з вирахуванням будь-якої суми доходу, що не підлягає оподаткуванню в майбутніх періодах.
- 29.11 Деякі статті мають податкову базу, але не визнаються у звіті про фінансовий стан як активи та зобов'язання. Наприклад, витрати на **дослідження** та **розробки** визнаються як **витрати** при визначенні **облікового прибутку** за період, у якому їх було здійснено, але вони можуть не допускатись до вирахування при визначенні оподатковуваного прибутку (податкового збитку) до майбутнього періоду. Різниця між податковою базою витрат на дослідження та розробки, що становить суму, яку податкові органи дозволять вирахувати в майбутніх періодах, та нульовою балансовою вартістю є **тимчасовою різницею, що підлягає вирахуванню** та спричиняє відстрочений податковий актив.
- 29.12 Тимчасові різниці — це різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання у звіті про фінансовий стан та його податковою базою. У **консолідованій фінансовій звітності** тимчасові різниці визначаються шляхом порівняння балансових вартостей активів і зобов'язань у консолідованій фінансовій звітності з відповідною податковою базою. Податкова база визначається на основі зведеної податкової декларації в тих юрисдикціях, у яких передбачене подання такої декларації. В інших юрисдикціях податкова база визначається на основі податкових декларацій кожного з підприємств у складі **групи**.
- 29.13 Ось приклади ситуацій, у яких виникають тимчасові різниці:
- придатні для ідентифікації активи та зобов'язання, прийняті в **об'єднанні бізнесу**, визнаються за своїми **справедливими вартостями** згідно з розділом 19 «Об'єднання бізнесу та гудвіл», але в цілях оподаткування жодного еквівалентного коригування не здійснюється (наприклад, податкова база активу може залишитись як собівартість для попереднього власника). Обумовлений цим відстрочений податковий актив або відстрочене податкове зобов'язання впливає на розмір **гудвілу**, визнаного підприємством.
 - активи переоцінюються без здійснення еквівалентного коригування в цілях оподаткування. Наприклад, цей Стандарт дозволяє або вимагає обліковувати певні активи за справедливою вартістю або переоцінювати їх (наприклад, розділ 16 «Інвестиційна нерухомість» та розділ 17 «Основні засоби»).
 - при об'єднанні бізнесу виникає гудвіл; при цьому, наприклад, податкова база гудвілу буде нульовою, якщо податкові органи не дозволяють відносити **амортизацію** чи **зменшення корисності** гудвілу до витрат, що підлягають вирахуванню, при

визначенні оподатковуваного прибутку, й не дозволяють ураховувати витрати на гудвіл як витрати, що підлягають вирахуванню, при вибутті дочірнього підприємства;

- г) податкова база активу або зобов'язання при первісному визнанні відрізняється від його первісної балансової вартості;
- г) балансова вартість інвестицій у дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства або часток участі у спільних підприємствах починає відрізнятися від податкової бази такої інвестиції або частки участі.

Не всі з цих тимчасових різниць спричиняють відстрочені податкові активи та зобов'язання (див. пункти 29.14 і 29.16).

Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню

29.14 Відстрочене податкове зобов'язання визнається для **всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню**, крім як у тому обсязі, в якому відстрочене податкове зобов'язання виникає з:

- а) первісного визнання гудвілу; або
- б) первісного визнання активу чи зобов'язання в операції, яка:
 - і) не є об'єднанням бізнесу; та
 - іі) на час здійснення операції не впливає ні на обліковий прибуток, ні на оподатковуваний прибуток (податковий збиток).

Водночас, відстрочене податкове зобов'язання визнається згідно з пунктом 29.25 для тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства, а також частки у спільних підприємствах.

29.15 Деякі тимчасові різниці виникають при включенні **доходу** або витрат до облікового прибутку в одному періоді і їх включенні до оподатковуваного прибутку в іншому періоді. Такі тимчасові різниці часто називають різницями в часі. Нижче подано приклади **тимчасових різниць** такого роду, які є тимчасовими різницями, що підлягають оподаткуванню, а отже спричиняють відстрочені податкові зобов'язання:

- а) процентний дохід включається до облікового прибутку на основі, пропорційній до часу, але в деяких юрисдикціях він може включатись до оподатковуваного прибутку при надходженні грошових коштів. Податкова база будь-якої статті дебіторської заборгованості за такими доходами дорівнює нулеві, оскільки доходи не впливають на оподатковуваний прибуток до надходження грошових коштів;
- б) **амортизація**, що використовується при визначенні оподатковуваного прибутку (податкового збитку), може відрізнятися від амортизації, що використовується при визначенні облікового прибутку. Тимчасовою різницею є різниця між балансовою вартістю активу та його податковою базою, яка являє собою первісну вартість активу мінус усі вирахування щодо такого активу, дозволені податковими органами при визначенні оподатковуваного прибутку поточного та попередніх періодів. Виникає тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, яка спричиняє відстрочене податкове зобов'язання в разі прискорення нарахування амортизації в податковому обліку. Якщо ж нарахування амортизації в податковому обліку здійснюється повільніше, ніж у бухгалтерському обліку, виникає тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, яка призводить до відстрочення податкового активу (див. пункт 29.16).

Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню

29.16 Відстрочений податковий актив визнається для всіх тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, в тому обсязі, в якому є ймовірною наявність оподатковуваного прибутку, який може бути зменшений на суму тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, крім як

у тому разі, коли відстрочений податковий актив виникає внаслідок первісного визнання активу чи зобов'язання в операції, яка:

- а) не є об'єднанням бізнесу; та
- б) на час здійснення операції не впливає ні на обліковий прибуток, ні на оподатковуваний прибуток (податковий збиток).

Водночас, відстрочений податковий актив визнається згідно з пунктом 29.26 для тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства, а також частки у спільних підприємствах.

29.17 Нижче подано приклади тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, які спричиняють відстрочені податкові активи:

- а) витрати на пенсійні виплати при визначенні облікового прибутку можуть вираховуватись під час надання відповідної послуги працівником, тоді як при визначенні оподаткованого прибутку вони можуть вираховуватись або під час сплати підприємством внесків до фонду, або під час здійснення пенсійних виплат підприємством. Між балансовою вартістю зобов'язання та його податковою базою існує тимчасова різниця; податкова база зобов'язання зазвичай дорівнює нулеві. Така тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, спричиняє відстрочений податковий актив, оскільки економічні вигоди надходять до підприємства у формі вирахування з оподатковуваних прибутків при сплаті внесків або пенсійних виплат;
- б) деякі активи можуть відображатись в обліку за справедливою вартістю, без здійснення еквівалентного коригування в цілях оподаткування. Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, виникає в тому разі, якщо податкова база активу перевищує його балансову вартість.

29.18 Сторнування тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, тягне за собою вирахування при визначенні оподатковуваних прибутків майбутніх періодів. Наявність оподаткованого прибутку, який може бути зменшений на суму тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, є ймовірною тоді, коли наявні достатні тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, які мають стосунок до одного й того самого податкового органу та одного й того самого оподаткованого підприємства, і які, як очікується, буде сторновано:

- а) в тому самому періоді, в якому очікується сторнування тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню; або
- б) в періодах, у яких податковий збиток, спричинений відстроченим податковим активом, може бути віднесений на минулі або майбутні періоди.

За таких обставин відстрочений податковий актив визнається в тому періоді, в якому виникають тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню.

29.19 У разі недостатності тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, які мають стосунок до одного й того самого податкового органу та одного й того самого оподаткованого підприємства, відстрочений податковий актив визнається в тому обсязі, в якому:

- а) існує ймовірність того, що підприємство матиме достатній оподатковуваний прибуток, що має стосунок до одного й того самого податкового органу та одного й того самого оподаткованого підприємства в тому самому періоді, в якому здійснюється сторнування тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню (або в періодах, в яких податковий збиток, спричинений відстроченим податковим активом може бути віднесений на минулі або майбутні періоди). При оцінюванні наявності у себе в майбутніх періодах достатнього оподаткованого прибутку підприємство ігнорує оподатковані суми, обумовлені тимчасовими різницями, що підлягають

вирахуванню, які, як очікується, виникнуть у майбутніх періодах, оскільки відстрочений податковий актив, спричинений цими тимчасовими різницями, що підлягають вирахуванню, сам по собі вимагатиме майбутнього оподатковуваного прибутку для того, щоб його можна було використати.

- б) підприємству доступні можливості податкового планування, які створять у відповідних періодах оподатковуваний прибуток.

29.20 Якщо підприємство має історію збитків у недалекому минулому, воно бере до уваги настанови, викладені в пунктах 29.21–29.22.

Невикористані податкові збитки та невикористані податкові вигоди

29.21 Відстрочений податковий актив визнається для віднесення на майбутні періоди невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових вигод у тому обсязі, в якому ймовірна наявність майбутнього оподатковуваного прибутку, який може бути зменшений на суму невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових вигод. При оцінюванні ймовірності наявності в майбутньому оподатковуваного прибутку, який може бути зменшений на суму невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових вигод, підприємство розглядає такі критерії:

- а) чи має підприємство достатньо тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, які мають стосунок до одного й того самого податкового органу та одного й того самого оподатковуваного підприємства, які породять оподатковувані суми, які можуть бути зменшені на суми невикористаних податкових збитків або невикористаних податкових вигод до того, як спливе строк їх дії;
- б) чи є ймовірною одержання підприємством у майбутньому оподатковуваних прибутків до того, як спливе строк дії невикористаних податкових збитків або невикористаних податкових вигод;
- в) чи були невикористані податкові збитки результатом причин, що ідентифікуються, ймовірність повторення яких є низькою; та
- г) чи доступні підприємству можливості податкового планування, які створять оподатковуваний прибуток у тому періоді, в якому можуть бути використані невикористані податкові збитки або невикористані податкові вигоди.

Відстрочений податковий актив не визнається в тому обсязі, в якому наявність оподатковуваного прибутку, що може бути зменшений на суму невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових вигод, не є ймовірною.

29.22 Наявність невикористаних податкових збитків є вагомим доказом можливої відсутності майбутнього оподатковуваного прибутку. Отже, якщо підприємство має історію збитків у недалекому минулому, воно визнає відстрочений податковий актив, спричинений невикористаними податковими збитками або податковими вигодами лише в тому обсязі, в якому підприємство має достатній обсяг тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, або в тому обсязі, в якому наявні вагомі докази наявності в майбутньому достатнього оподатковуваного прибутку, що може бути зменшений підприємством на суму невикористаних податкових збитків або невикористаних податкових вигод.

Переоцінка невизнаних відстрочених податкових активів

29.23 Наприкінці кожного звітного періоду підприємство переоцінює всі невизнані відстрочені податкові активи. Підприємство визнає відстрочений податковий актив, що не визнавався раніше, в тому обсязі, в якому стало ймовірним те, що майбутній оподатковуваний прибуток дасть змогу повернути відстрочений податковий актив.

Інвестиції в дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства, й частки у спільних підприємствах

29.24 Тимчасові різниці виникають тоді, коли балансова вартість інвестицій у дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства, й часток у спільних підприємствах (наприклад, у консолідованій фінансовій звітності **материнського підприємства** балансова вартість дочірнього підприємства — це вартість чистих консолідованих активів такого дочірнього підприємства, включаючи балансову вартість будь-якого пов'язаного з ним гудвілу) починає відрізнятися від податкової бази (якою часто є собівартість) інвестиції або частки. Такі різниці можуть виникати за цілої низки різних обставин, наприклад:

- а) за наявності нерозподілених прибутків дочірніх підприємств, філій, асоційованих підприємств і спільних підприємств;
- б) у разі змін валютних курсів, якщо материнське підприємство та його дочірнє підприємство базуються в різних країнах; та
- в) в разі зниження балансової вартості інвестиції в асоційоване підприємство до його **суми очікуваного відшкодування**.

В **окремій фінансовій звітності** материнського підприємства інвестиції можуть обліковуватись не так, як у консолідованій фінансовій звітності, а в такому разі тимчасові різниці, пов'язані з такою інвестицією, теж можуть бути різними. Наприклад, в окремій фінансовій звітності материнського підприємства балансова вартість дочірнього підприємства залежатиме від облікової політики, обраної згідно з пунктом 9.26.

29.25 Підприємство визнає відстрочене податкове зобов'язання щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства, а також частки у спільних підприємствах, крім як у разі одночасного виконання обох наведених нижче умов:

- а) материнське підприємство, інвестор або **спільноконтролюючий учасник** має змогу контролювати строки сторнування тимчасової різниці; та
- б) існує ймовірність того, що тимчасову різницю в передбачуваному майбутньому сторновано не буде.

29.26 Підприємство визнає відстрочений податковий актив щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства, а також частки у спільних підприємствах, лише в тому обсязі, в якому існує ймовірність того, що:

- а) тимчасову різницю буде сторновано в передбачуваному майбутньому; та
- б) буде отримано оподатковуваний прибуток, що може бути зменшений на суму тимчасової різниці.

Оцінка відстроченого податку

29.27 Підприємство оцінює відстрочене податкове зобов'язання (відстрочений податковий актив) з використанням ставок податку та податкового законодавства, яке було введено в дію або було суттєво введено в дію до звітної дати. Підприємство розглядає ставки податку та податкове законодавство як такі, що були суттєво введені в дію, якщо кроки, які залишилися зробити в процесі їх введення в дію, не вплинули на наслідки в минулому, а подальший такий вплив є малоімовірним.

29.28 Якщо до різних рівнів оподатковуваного прибутку застосовуються різні ставки податку, підприємство оцінює відстрочені податкові зобов'язання (активи) з використанням середніх введених у дію чи суттєво введених у дію ставок, які, згідно з його очікуваннями, застосовуватимуться до оподатковуваного прибутку (податкового збитку) за періоди, в яких він очікує здійснення розрахунків за відстроченим податковим зобов'язанням (реалізації відстроченого податкового активу).

- 29.29 Оцінка відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів має віддзеркалювати податкові наслідки, у порядку, у якому підприємство очікує, станом на звітну дату, повернення балансової вартості або здійснення розрахунків за балансовою вартістю відповідних активів і зобов'язань. Отже, підприємство оцінює відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи за ставкою податку та податковою базою, які відповідають очікуваному порядку повернення або здійснення розрахунків. Наприклад, якщо тимчасова різниця виникає за статтею доходу, який, як очікується, оподатковуватиметься як **приріст** капіталу в майбутньому періоді, то відстрочені **витрати на сплату податку** оцінюються з використанням ставки податку на приріст капіталу та податкової бази, яка відповідає поверненню балансової вартості шляхом продажу.
- 29.30 Якщо відстрочене податкове зобов'язання чи відстрочений податковий актив постають за активом, що не підлягає амортизації та який оцінюється за моделлю переоцінки, описаною в розділі 17, то в оцінці відстроченого податкового зобов'язання чи відстроченого податкового активу мають бути відображені податкові наслідки повернення балансової вартості активу, що не підлягає амортизації, шляхом продажу. Якщо відстрочене податкове зобов'язання чи відстрочений податковий актив постає за **інвестиційною нерухомістю**, що оцінюється за справедливою вартістю, то застосовується спростовне припущення про те, що балансову вартість інвестиційної нерухомості буде повернуто шляхом продажу. Таким чином, якщо це припущення не спростувати, то оцінювання відстроченого податкового зобов'язання чи відстроченого податкового активу відображає податкові наслідки повернення балансової вартості інвестиційної нерухомості в повному обсязі шляхом продажу. Це припущення спростовується, якщо інвестиційна нерухомість підлягає амортизації та утримується в рамках бізнес-моделі, мета якої полягає у споживанні значною мірою всіх економічних вигод, утілених в інвестиційній нерухомості, з плином часу, а не шляхом продажу. Якщо це припущення спростовується, то необхідно виконувати вимоги пункту 29.29.
- 29.31 Балансова вартість відстроченого податкового активу має переглядатись станом на кінець кожного звітного періоду. Підприємство зменшує балансову вартість відстроченого податкового активу тією мірою, якою стала неймовірною наявність достатнього оподаткованого прибутку, що дав би змогу використати вигоду від такого визнаного відстроченого податкового активу частково або повністю. Будь-яке зменшення такого роду сторнується тією мірою, якою стає ймовірною наявність достатнього оподаткованого прибутку.

Оцінка поточного та відстроченого податку

- 29.32 Підприємство не дисконтує поточних або відстрочених податкових активів та зобов'язань.
- 29.33 У деяких юрисдикціях податок на прибуток сплачується за вищою або нижчою ставкою, якщо прибуток або нерозподілений прибуток виплачується повністю або частково на користь акціонерів підприємства як дивіденди. В інших юрисдикціях податок на прибуток може підлягати відшкодуванню або сплаті, якщо прибуток або нерозподілений прибуток виплачується повністю або частково як дивіденди на користь акціонерів підприємства. За обох таких обставин підприємство оцінює поточний і відстрочений податок за ставкою податку, що застосовується до нерозподілених прибутків, до моменту визнання підприємством зобов'язання з виплати дивідендів. При визнанні підприємством зобов'язання з виплати дивідендів він визнає підсумкове поточне або відстрочене податкове зобов'язання (підсумковий або відстрочений податковий актив) і відповідні витрати на сплату податку (доходи від повернення податку).

Податок на дивіденди

- 29.34 При виплаті підприємством дивідендів своїм акціонерам воно може бути зобов'язане сплачувати частину дивідендів податковим органам від імені акціонерів. Така сума, що сплачується або підлягає сплаті податковим органам, відноситься на **власний капітал** як частина дивідендів.

Подання

Розподіл у сукупному доході та власному капіталі

- 29.35 Підприємство визнає витрати на сплату податку в тому самому компоненті **загального сукупного доходу** (тобто від діяльності, що триває, **від припиненої діяльності** або в **іншому сукупному доході**) або власного капіталу, що й операцію або іншу подію, яка спричинила витрати на сплату податку.

Розмежування між оборотними та необоротними активами

- 29.36 У разі подання підприємством оборотних і необоротних активів, та оборотних і необоротних зобов'язань як окремих класів у своєму звіті про фінансовий стан, він не класифікує жодні відстрочені податкові активи (зобов'язання) як оборотні активи (зобов'язання).

Згортання

- 29.37 Підприємство згортає поточні податкові активи та поточні податкові зобов'язання чи згортає відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання в тому й лише тому випадку, якщо він має придатне для примусового виконання право згортати такі суми, причому підприємство може продемонструвати без надмірних витрат чи зусиль свій намір або здійснити розрахунки на нетто-основі, або реалізувати актив і одночасно погасити зобов'язання.

Розкриття інформації

- 29.38 Підприємство розкриває інформацію, що дає змогу користувачам його фінансової звітності оцінювати характер і фінансовий вплив поточних і відстрочених податкових наслідків визнаних операцій та інших подій.
- 29.39 Підприємство розкриває основні компоненти витрат на сплату податку (доходу від повернення податку) окремо. До таких компонентів витрат на сплату податку (доходу від повернення податку) можуть належати:
- а) поточні витрати на сплату податку (доходи від повернення податку);
 - б) будь-які коригування, визнані протягом періоду щодо поточного податку попередніх періодів;
 - в) суму відстрочених витрат на сплату податку (доходів від повернення податку), що відносяться до виникнення та сторнування тимчасових різниць;
 - г) суму відстрочених витрат на сплату податку (доходів від повернення податку), що відносяться до зміни ставки оподаткування або введення нових податків;
 - г) суму вигоди, що виникає від раніше невизнаного податкового збитку, податкової вигоди або тимчасової різниці у попередньому періоді, яка використовується для зменшення витрат на сплату податку;
 - д) коригування відстрочених витрат на сплату податку (доходів від повернення податку), що виникають унаслідок зміни податкового статусу підприємства або його акціонерів;
 - е) відстрочені податкові витрати (доходи), що виникають внаслідок списання або сторнування попереднього списання відстроченого податкового активу відповідно до пункту 29.31; та
 - є) сума витрат на сплату податку (доходів від повернення податку), що пов'язані з тими змінами в **обліковій політиці** та **помилками**, які включаються до **прибутку чи збитку** згідно з розділом 10 «Облікова політика, облікові оцінки та помилки», у зв'язку з неможливістю обліковувати їх ретроспективно.
- 29.40 Підприємство окремо розкриває таку інформацію:

- а) сукупний поточний і відстрочений податок за статтями, що визнаються як статті іншого сукупного доходу;
- б) сукупний поточний і відстрочений податок, за статтями, що списуються безпосередньо з власного капіталу або зараховуються безпосередньо до нього;
- в) роз'яснення будь-яких значних різниць між сумами витрат на сплату податку (доходів від повернення податку) та облікового прибутку, помноженого на чинну ставку податку. Такі різниці, наприклад, можуть виникати через операції, пов'язані з одержанням доходу, який звільнено від оподаткування, або здійсненням витрат, які не підлягають вирахуванню при визначенні оподатковуваного прибутку (податкового збитку);
- г) роз'яснення змін у чинній ставці (чинних ставках) податку в порівнянні з попереднім звітним періодом;
- г) щодо кожного типу тимчасових різниць і щодо кожного типу невикористаних податкових збитків і податкових вигод:
 - і) сума відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів станом на кінець звітного періоду; і
 - іі) аналіз зміни розміру відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів протягом періоду;
- д) сума (і дата закінчення строку дії, якщо її встановлено) тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових вигод, стосовно яких у звіті про фінансовий стан не визнано жодного відстроченого податкового активу;
- е) за обставин, описаних у пункті 29.33, роз'яснення характеру потенційних наслідків для податку на прибуток, що можуть настати в результаті виплати дивідендів його акціонерам.

29.41 Якщо підприємство не згортає податкових активів та зобов'язань згідно з пунктом 29.37 через свою неспроможність продемонструвати без надмірних витрат чи зусиль, що він має намір здійснити розрахунки за ними на нетто-основі або одночасно реалізувати їх, то підприємство розкриває суми, які не було згорнуто, та причини, через які застосування зазначеної вимоги було б пов'язане з надмірними витратами чи зусиллями.

Розділ 30

Перерахування сум в іноземній валюті

Сфера застосування цього розділу

- 30.1 Підприємство може здійснювати зовнішню діяльність двома шляхами: мати операції в іноземній валюті або **закордонні господарські одиниці**. Крім того, підприємство може подавати свою **фінансову звітність** в іноземній валюті. В цьому розділі визначено, як включати операції в іноземній валюті і закордонні господарські одиниці до фінансової звітності підприємства, та як переводити фінансову звітність у **валюту подання**. Питання обліку **фінансових інструментів**, вартість яких обумовлена змінами певного валютного курсу (наприклад, форвардних валютних контрактів), та обліку хеджування об'єктів у іноземній валюті розглядаються в розділі 12 «Інші питання фінансових інструментів».

Функціональна валюта

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

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

Використання функціональної валюти при звітуванні про операції в іноземній валюті

Первісне визнання

- 30.6 Операція в іноземній валюті – це операція, яка визначається чи потребує розрахунків в іноземній валюті, включаючи операції, що виникають, коли підприємство:
- а) купує або продає товари чи послуги, ціна на які визначена в іноземній валюті;
 - б) отримує або надає кошти, якщо суми, які підлягають сплаті або отриманню, визначені в іноземній валюті або
 - в) іншим чином купує або ліквідує **активи**, або бере на себе **зобов'язання**, визначені в іноземній валюті, чи погашає їх.
- 30.7 Операцію в іноземній валюті підприємство має відображати після первісного **визнання** у функціональній валюті, застосовуючи до суми в іноземній валюті курс обміну “спот” між функціональною валютою та іноземною валютою на дату операції.
- 30.8 Дата операції – це дата, на яку операція вперше починає відповідати критеріям визнання згідно з цим МСФЗ. З практичних причин часто застосовується курс, який наближається до фактичного курсу на дату операції; наприклад, можна використати середній курс протягом тижня або місяця для всіх операцій у кожній іноземній валюті, які здійснюються протягом цього періоду. Однак, якщо валютні курси суттєво коливаються, застосування середнього курсу є недоречним.

Звітність на кінець подальших звітних періодів

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

Чиста інвестиція у закордонну господарську одиницю

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

Зміна функціональної валюти

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

Використання валюти подання іншої, ніж функціональна валюта

Переведення у валюту подання

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

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

Переведення закордонної господарської одиниці у валюту подання інвестора

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

Розкриття інформації

- 30.24 Посилання на «функціональну валюту» в пунктах 30.26 та 30.27 у випадку групи застосовуються до функціональної валюти **материнського підприємства**.
- 30.25 Підприємство розкриває таку інформацію:

- а) суму курсових різниць, визнаних у прибутку чи збитку, за винятком тих, що виникають від фінансових інструментів, оцінених за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, згідно з Розділами 11 та 12;
- б) суму курсових різниць, що виникають протягом періоду та класифікуються як окремий компонент власного капіталу на кінець періоду.

30.26 Підприємство зазначає, в якій валюті подається фінансова звітність. Коли валюта подання відрізняється від функціональної валюти, підприємство зазначає цей факт і функціональну валюту, а також причину застосування іншої валюти подання.

30.27 Коли відбувається зміна функціональної валюти підприємства, що звітує, або суттєвої закордонної господарської одиниці, підприємство зазначає цей факт і причину зміни функціональної валюти.

Розділ 31

Гіперінфляція

Сфера застосування цього розділу

- 31.1 Цей розділ застосовується до підприємства, **функціональною валютою** якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою. Згідно з цим розділом, підприємство складає **фінансову звітність**, яка скоригована на вплив гіперінфляції.

Гіперінфляційна економіка

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

Одиниця виміру у фінансовій звітності

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

Порядок перерахунку фінансової звітності за історичною собівартістю

Звіт про фінансовий стан

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

- 31.6 **Монетарні статті** не перераховуються, оскільки вони вже виражені в одиниці виміру на кінець звітного періоду. Монетарні статті – це утримувані підприємством гроші, а також статті, які мають бути отримані або сплачені у грошовій формі.
- 31.7 Активи і **зобов’язання**, що індексуються відповідно до змін цін (наприклад, індексовані облігації або кредити) коригуються згідно з цим індексом та відображаються за скоригованою сумою в перерахованому звіті про фінансовий стан.
- 31.8 Усі інші активи і зобов’язання є немонетарними:
- а) Деякі немонетарні статті відображаються за сумами, що діють на кінець звітного періоду, такими як чиста вартість реалізації та **справедлива вартість**. Тому вони не перераховуються. Усі інші немонетарні активи і зобов’язання перераховуються.
 - б) 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.
 - ба) Деякі немонетарні статті відображаються в обліку за сумами, визначеними станом на інші дати, ніж дата придбання або звітна дата: наприклад, **основні засоби**, які було переоцінено в якусь більш ранню дату. У таких випадках **балансова вартість** перераховується з дати переоцінки.
 - в) Перерахована сума немонетарної статті зменшується згідно з розділом 27 «Зменшення корисності активів», якщо вона перевищує **суму очікуваного відшкодування** за нею.
- 31.9 На початку першого періоду застосування цього розділу компоненти **власного капіталу** (крім нерозподіленого прибутку) та будь якої дооцінки перераховуються з використанням загального індексу цін з дати, коли ці компоненти були внесені або виникли іншим чином. Будь яка дооцінка, що виникла в попередніх періодах виключається. Перерахований нерозподілений прибуток обчислюється з усіх інших сум у перерахованому звіті про фінансовий стан.
- 31.10 Наприкінці першого періоду і в подальші періоди всі компоненти власного капіталу перераховуються з використанням загального індексу цін з початку звітного періоду або дати внеску, якщо вона була пізніше. Зміни у власному капіталі за період розкриваються відповідно до Розділу 6 «Звіт про зміни у власному капіталі» та «Звіт про дохід і нерозподілений прибуток».

Звіт про сукупний дохід та звіт про прибутки та збитки

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

Звіт про рух грошових коштів

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

Прибутки або збитки від чистої монетарної позиції

- 31.13 У період інфляції підприємство, яке утримує перевищення монетарних активів над монетарними зобов’язаннями, втрачає купівельну спроможність, а підприємство, яке має перевищення монетарних зобов’язань над монетарними активами, збільшує купівельну

спроможність тією мірою, якою активи та зобов'язання не індексуються відповідно до зміни цін. Цей прибуток або збиток від чистої монетарної позиції підприємство включає до прибутку чи збитку. Коригування цих активів і зобов'язань, індексованих відповідно до зміни цін, здійснене згідно з пунктом 31.7, підприємство згортає з прибутком або збитком від чистої монетарної позиції.

Постгіперінфляційна економіка

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

Розкриття інформації

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

Розділ 32

Події після завершення звітного періоду

Сфера застосування цього розділу

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

Визначення подій після завершення звітного періоду

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

Визнання та оцінка

Події після завершення звітного періоду, що вимагають коригування

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

надходжень від проданих активів протягом звітного періоду;

- г) визначення після завершення звітного періоду суми прибутку за програмою участі у прибутках компанії або визначення виплат бонусів, якщо підприємство мало теперішнє юридичне або **конструктивне зобов'язання** на кінець звітного періоду здійснити такі виплати внаслідок подій до цієї дати (див. Розділ 28 «Виплати працівникам»);
- г) виявлення шахрайства або **помилки**, які свідчить, що фінансова звітність є невірною.

Події після завершення звітного періоду, що не вимагають коригування

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

Дивіденди

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

Розкриття інформації

Дата затвердження

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

Події після завершення звітного періоду, що не вимагають коригування

- 32.10 Про кожну суттєву категорію подій після завершення звітного періоду, що не вимагають коригування, підприємство має розкривати таку інформацію:
 - а) характер події та
 - б) попередня оцінка її фінансового впливу або констатація факту, що така оцінка неможлива.
- 32.11 Далі наведено приклади подій після завершення звітного періоду, що не вимагають

коригування, які зазвичай призводять до необхідності розкрити інформацію; розкривається така інформація, яка стає відомою після завершення звітного періоду, але перед затвердженням фінансової звітності :

- а) значуще **об'єднання бізнесу** або вибуття значущого **дочірнього підприємства**;
- б) оголошення плану про припинення певного виду діяльності;
- в) істотні придбання активів, вибуття чи плани про вибуття активів або експропріація значних активів державою;
- г) знищення основного виробничого обладнання внаслідок пожежі;
- г) оголошення про значну реструктуризацію або про початок її запровадження;
- д) емісія або викуп боргових інструментів чи інструментів власного капіталу підприємства;
- е) аномально великі зміни цін на активи або курсів іноземних валют;
- є) прийняті або оголошені зміни ставок оподаткування або податкового законодавства, які мають суттєвий вплив на поточні та відстрочені податкові активи та зобов'язання;
- ж) прийняття значних договірних зобов'язань або умовних зобов'язань, наприклад, унаслідок надання значних гарантій; та
- з) початок крупного судового процесу, що виник виключно внаслідок подій, які відбулися після завершення звітного періоду.

Розділ 33

Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін

Сфера застосування цього розділу

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

Визначення пов'язаних сторін

- 33.2 **Пов'язана сторона** є фізичною чи суб'єкт господарювання, пов'язаною з підприємством, яке складає фінансову звітність (підприємством, що звітує).
- а) Фізична особа або близький родич цієї фізичної особи є пов'язаною стороною по відношенню до підприємства, що звітує, якщо така особа:
 - i) є членом провідного управлінського персоналу підприємства або його **материнського підприємства**;
 - ii) здійснює **контроль або спільний контроль** над підприємством, що звітує, або
 - iii) має значний вплив на підприємство, що звітує.
 - б) суб'єкт господарювання є пов'язаною стороною по відношенню до підприємства, що звітує, у разі наявності однієї з таких умов:
 - i) суб'єкт господарювання та підприємство, що звітує, є членами однієї **групи** (це означає, що між кожним материнським та **дочірнім підприємством** та між будь-якими дочірніми підприємствами існують стосунки пов'язаних сторін);
 - ii) суб'єкт господарювання або підприємство є **асоційованим** або **спільним підприємством** по відношенню один до одного (або членом групи, до складу якої входить інша сторона);
 - iii) обидві сторони є спільними підприємствами іншої особи;
 - iv) будь-яка сторона є спільним підприємством третьої особи, а інша сторона є асоційованим підприємством третьої особи;
 - v) суб'єкт господарювання є **програмою виплат по закінченні трудової діяльності працівників** підприємства, що звітує, або будь-якого підприємства, пов'язаного з підприємством, що звітує; якщо підприємство, що звітує само має таку програму, то працедавці-спонсори також пов'язані з підприємством, що звітує;
 - vi) суб'єкт господарювання контролюється фізичною особою, зазначеною у пункті а) або перебуває під спільним контролем такої фізичної особи;
 - vii) підприємство або член групи надає ключові послуги з управління персоналом підприємству, що звітує, або материнській компанії підприємства, що звітує;
 - viii) фізична особа, зазначена у пункті а)ii) має суттєвий вплив на суб'єкта господарювання або є членом провідного управлінського персоналу підприємства (або материнської компанії підприємства);

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

Розкриття інформації

Розкриття інформації про відносини між материнським та його дочірнім підприємством

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

Розкриття інформації про винагороду провідному управлінському персоналу

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

Розкриття інформації про операції з пов'язаною стороною

- 33.8 **Операція з пов'язаною стороною** – це обмін ресурсами, послугами або зобов'язаннями між пов'язаними сторонами, незалежно від того, чи здійснюється на платній основі. Типові для малих та середніх підприємств приклади операцій з пов'язаною стороною включають такі операції (і не обмежуються ними):

- а) операції між підприємством та його основним(-и) **власником**(-ами);
- б) операції між підприємством та іншим підприємством, коли обидва підприємства перебувають під спільним контролем однієї юридичної чи фізичної особи;
- в) операції, в яких юридична чи фізична особа, що контролює підприємство, безпосередньо здійснювало **витрати**, які в іншому випадку здійснило б підприємство, що звітує.

33.9 У разі наявності операцій зі пов'язаними сторонами підприємство має розкривати інформацію про характер відносин з пов'язаними сторонами, а також інформацію про здійснені операції і залишки заборгованості та зобов'язання, яка є необхідною для розуміння потенційного впливу цих відносин на фінансову звітність. Ці вимоги до розкриття інформації визначені додатково до вимог, наведених у пункті 33.7 щодо розкриття інформації про винагороду провідному управлінському персоналу. Розкриття інформації має, щонайменше, включати:

- а) суму операцій;
- б) залишки заборгованості та:
 - і) її строки та умови, включаючи інформацію щодо наявності забезпечення і характеру оплати, яка буде надана при погашенні, та
 - ii) детальну інформацію щодо будь-яких наданих чи отриманих гарантій;
- в) забезпечення дебіторської заборгованості, пов'язаної з сумою залишку заборгованості; та
- г) витрати, визнані протягом періоду відносно безнадійної або сумнівної заборгованості пов'язаних сторін.

Такі операції можуть включати придбання, продаж чи передачу товарів чи послуг; **оренду**; гарантії; а також розрахунки, здійснені підприємством від імені пов'язаної сторони чи навпаки.

33.10 Розкривати інформацію, що вимагається згідно з пунктом 33.9, підприємство має окремо, щодо кожної з таких категорій:

- а) юридичні особи, що контролюють підприємство, або здійснюють над ним спільний контроль чи мають суттєвий вплив на нього;
- б) юридичні особи, над якими здійснює контроль чи спільний контроль підприємство, або на яких воно має суттєвий вплив;
- в) провідний управлінський персонал підприємства чи його материнського підприємства (загальною сумою);
- г) інші пов'язані сторони.

33.11 Підприємство звільняється від наведених у пункті 33.9 вимог щодо розкриття інформації по відношенню до:

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

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

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

- а) придбання або продаж товарів (готових або напівфабрикатів); б) придбання або продаж нерухомості та інших активів;

- в) надання чи отримання послуг;
 - г) оренда;
 - г) передача **досліджень** та розробок;
 - д) передачі за ліцензійними угодами;
 - е) передачі за фінансовими угодами (зокрема кредити та внески до власного капіталу в грошовій або натуральній формі);
 - є) надання гарантій або застави;
 - ж) погашення **зобов'язань** від імені підприємства або підприємством від імені іншої сторони;
 - з) участь материнського чи дочірнього підприємства у **програмі з визначеною виплатою**, що розподіляє ризики між підприємствами групи.
- 33.13 Розкриття інформації про те, що операції із пов'язаними сторонами були здійснені на умовах, рівнозначних умовам, що переважають в операціях між незалежними сторонами, здійснюється тільки за можливості обґрунтування таких умов.
- 33.14 Подібні за характером статті можуть розкриватися сукупно, крім випадків, коли окреме розкриття є необхідним для розуміння впливу операцій із пов'язаними сторонами на фінансову звітність підприємства.

Розділ 34

Спеціалізовані види діяльності

Сфера застосування цього розділу

- 34.1 В цьому розділі наведено керівництво щодо складення фінансової звітності малими та середніми підприємствами, які займаються трьома спеціалізованими видами діяльності: сільським господарством, видобутком корисних копалин та надання концесій на обслуговування.

Сільське господарство

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

Визнання

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

Оцінка: модель справедливої вартості

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

здійснення цієї операції та кінцем **звітнього періоду** не відбулося значних змін економічних умов;

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

Розкриття інформації: модель справедливої вартості

34.7 Щодо оцінених за справедливою вартістю біологічних активів підприємство розкриває таку інформацію:

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

Подавати таке узгодження за попередні періоди немає потреби.

Оцінка: модель собівартості

34.8 Біологічні активи, справедливу вартість яких не можна оцінити без надмірних витрат чи зусиль, підприємство має оцінювати за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої **амортизації** та будь-яких накопичених збитків від зменшення **корисності**.

34.9 Оцінювати зібрану з його біологічних активів сільськогосподарську продукцію підприємство має за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж на місці збору врожаю. Результатом такої оцінки є собівартість на дату оцінки при застосуванні Розділу 13 або інших розділів цього МСФЗ.

Розкриття інформації: модель собівартості

34.10 Щодо оцінених за моделлю собівартості біологічних активів підприємство розкриває таку інформацію:

- а) опис кожного класу його біологічних активів;

- б) пояснення, чому справедливу вартість не можна достовірно оцінити без надмірних витрат та зусиль;
- в) використаний метод амортизації;
- г) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації; та
- г) сукупна балансова вартість та накопичена амортизація (з урахуванням накопичених збитків від зменшення корисності) на початок та кінець періоду.

Діяльність з видобутку корисних копалин

- 34.11. Підприємство, що використовує цей Стандарт, яке здійснює розвідку та оцінювання запасів корисних копалин, визначає облікову політику, де зазначає, які видатки визнаються як активи розвідки та оцінювання згідно з пунктом 10.4, та послідовно застосовує цю політику. Підприємство звільняється від застосування пункту 10.5 до своєї **облікової політики** стосовно визнання та оцінювання активів розвідки та оцінювання.
- 34.11А Нижче подано приклади видатків, що можуть ураховуватись у складі первісної оцінки активів розвідки та оцінювання (цей список не є вичерпним):
- а) придбання прав на розвідку;
 - б) топографічні, геологічні, геохімічні та геофізичні вишукування;
 - в) пошуково-розвідувальне буріння;
 - г) траншейна розвідка;
 - г) взяття зразків; і
 - д) діяльність, пов'язана з оцінюванням технічної здійсненності та комерційної доцільності видобування корисної копалини.
- Видатки, пов'язані з розробленням корисних копалин, не визнаються як активи розвідки та оцінювання.
- 34.11Б Активи розвідки та оцінювання при первісному визнанні оцінюються за собівартістю. Після первісного визнання підприємство застосовує до активів розвідки та оцінювання розділ 17 «Основні засоби» та розділ 18 «Нематеріальні активи (крім гудвілу)» відповідно до характеру придбаних активів з урахуванням пунктів 34.11Г–34.11Д. Якщо підприємство має зобов'язання демонтувати або видалити певний об'єкт або відновити стан майданчику, то такі зобов'язання й витрати обліковуються згідно з розділом 17 та розділом 21 «Забезпечення, умовні активи та умовні зобов'язання».
- 34.11В Активи розвідки та оцінювання оцінюються на предмет зменшення корисності в тому разі, коли факти та обставини вказують на те, що балансова вартість активу розвідки та оцінювання може перевищувати його **суму очікуваного відшкодування**. Підприємство оцінює, подає та розкриває весь збиток від зменшення корисності згідно з розділом 27 «Зменшення корисності активів», за винятком випадку, передбаченого пунктом 34.11Д.
- 34.11Г У разі ідентифікації активу розвідки та оцінювання, корисність якого могла зазнати зменшення, пункт 34.11Г застосовується замість пунктів 27.7–27.10 лише стосовно активів розвідки та оцінювання. У пункті 34.11Г використовується термін «активи», але він застосовується однаково до окремих активів розвідки та оцінювання чи до **одиниці, яка генерує грошові кошти**.
- 34.11Г Один або декілька з-поміж зазначених нижче фактів і обставин указують на необхідність перевірки підприємством активів розвідки та оцінювання на зменшення корисності (цей список не є вичерпним):
- а) період, протягом якого підприємство має право здійснювати розвідку на конкретній ділянці, спливає протягом періоду або спливе в близькому майбутньому, а його поновлення не очікується;
 - б) суттєві видатки на подальше розвідування або оцінювання запасів корисних копалин на конкретній ділянці не передбачені ні бюджетом, ні планами;

- в) розвідування та оцінювання корисних копалин на конкретній ділянці не призвело до виявлення комерційно доцільних обсягів корисних копалин, а підприємство вирішив припинити таку діяльність на конкретній ділянці; або
- г) наявні достатні дані, що, попри ймовірність здійснення видобування на конкретній ділянці, вказують на низьку ймовірність повного відшкодування балансової вартості активу розвідки та оцінювання внаслідок успішного видобування або продажу.

Підприємство виконує перевірку на зменшення корисності та визнає будь-який збиток від зменшення корисності згідно з розділом 27.

- 34.11Д Підприємство визначає облікову політику для віднесення активів розвідки та оцінювання до одиниць, які генерують грошові кошти, або груп одиниць, які генерують грошові кошти, в цілях оцінювання таких активів на зменшення корисності.

Угоди про надання концесії на обслуговування

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

34.13 Існує дві основні категорії угод про концесію на обслуговування:

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

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

Облік: модель фінансового активу

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

Облік: модель нематеріального активу

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

Операційний дохід

- 34.16 Оператор за угодою про концесію має визнавати, оцінювати та розкривати **дохід** за обслуговування яке ним надаються, згідно з Розділом 23 «Дохід від звичайної діяльності».

Розділ 35

Перехід на МСФЗ для МСП

Сфера застосування цього розділу

- 35.1 Цей розділ застосовується до **підприємства, що вперше застосовує МСФЗ для МСП**, незалежно від того, чи його попередня нормативна база була **повною версією МСФЗ** або іншим комплектом загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (ЗПБО), таких як національні стандарти бухгалтерського обліку, або іншою нормативною базою, наприклад, базою оподаткування податком на прибуток.
- 35.2 Підприємство, що застосовувало МСФЗ для МСП в попередньому **звітному періоді**, у якого, однак, остання попередня річна **фінансова звітність** не містить явної та беззастережної заяви про дотримання МСФЗ для МСП, має або застосувати цей розділ, або застосувати МСФЗ для МСП ретроспективно згідно з розділом 10 «Облікова політика, облікові оцінки та помилки» так, ніби підприємство ніколи й не припиняло застосовувати МСФЗ для МСП. Якщо таке підприємство вирішить не застосовувати цей розділ, воно все одно зобов'язане застосовувати вимоги до розкриття, наведені в пункті 35.12А, додатково до вимог до розкриття, наведених у розділі 10.

Перше застосування

- 35.3 Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, зобов'язане застосувати цей розділ до своєї першої фінансової звітності, що відповідає цьому МСФЗ.
- 35.4 Перша фінансова звітність підприємства, що відповідає цьому МСФЗ, є першою річною фінансовою звітністю, у якій підприємство чітко та беззастережно зазначає, що вона відповідає *МСФЗ для МСП*. Фінансова звітність, складена згідно з цим МСФЗ, є першою фінансовою звітністю підприємства, складеною за МСФЗ, якщо, наприклад, підприємство:
- не подавало свою фінансову звітність за попередні періоди;
 - подало свою останню попередню фінансову звітність згідно з національними вимогами, які не відповідають МСФЗ в усіх аспектах;
 - подало свою останню попередню фінансову звітність згідно з **повною версією МСФЗ**.
- 35.5 У пункті 3.17 цього МСФЗ наводиться визначення повного комплексу фінансової звітності.
- 35.6 Згідно з пунктом 3.14, підприємство зобов'язане розкривати в повному комплекті фінансової звітності порівняльну інформацію про попередній порівнюваний період щодо всіх грошових сум, відображених у фінансовій звітності, а також зазначену порівняльну текстову та описову інформацію. Підприємство може подавати порівняльну інформацію про більше, ніж один порівнюваний попередній період. Отже, **дата переходу підприємства на МСФЗ для МСП** – це початок першого періоду щодо якого підприємство подає повну порівняльну інформацію згідно з цим МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності, які відповідають цьому МСФЗ.

Порядок складання фінансової звітності на дату переходу

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

фінансової звітності як один вид активу, зобов'язання або компонента **власного капіталу**, але які згідно з цим МСФЗ є іншим видом активів, зобов'язань чи компонента власного капіталу;

г) застосовує цей МСФЗ під час оцінювання всіх визнаних активів та зобов'язань.

35.8 **Облікова політика**, яку підприємство використовує згідно з цим МСФЗ у своєму звіті про фінансовий стан на початок періоду, може відрізнятися від облікової політики, яку воно використовувало на цю саму дату під час застосування попередньої нормативної бази. Відповідні коригування виникають унаслідок подій та операцій до дати переходу на цей МСФЗ. Отже, підприємство визнає ці коригування безпосередньо в нерозподіленому прибутку (або, якщо доречно, в іншій категорії власного капіталу) на дату переходу на цей МСФЗ.

35.9 При першому застосуванні цього МСФЗ підприємству не дозволяється ретроспективно змінювати облік, якого воно дотримувалося згідно з його попередньою нормативною базою складання фінансової звітності, щодо таких операцій:

а) **припинення визнання фінансових активів та фінансових зобов'язань.** Фінансові активи та зобов'язання, визнання яких припинилось (згідно з попередньою нормативною базою бухгалтерського обліку) до дати переходу, при першому застосуванні *МСФЗ для МСП* визнавати не можна. І навпаки, для обліку фінансових активів та зобов'язань, визнання яких би припинилось (згідно з *МСФЗ для МСП*) за операцією, що мала місце до дати переходу, але які продовжили визнавати згідно з попередньою нормативною базою обліку, підприємство може обрати один з варіантів: а) припинити їх визнання при першому застосуванні *МСФЗ для МСП* або б) продовжити визнавати їх до продажу чи погашення;

б) облік хеджування. Підприємству не дозволяється до дати переходу на *МСФЗ для МСП* змінювати облік хеджування щодо відносин хеджування, які на дату переходу більше не існують. Що стосується відносин хеджування, які існують на дату переходу, то підприємство має дотримуватись вимог щодо обліку хеджування, які передбачені Розділом 12 «Інші питання фінансових інструментів», включаючи вимоги щодо припинення обліку хеджування, які не відповідають умовам Розділу 12;

в) облікові оцінки;

г) **припинена діяльність;**

г) оцінка **часток участі, що не забезпечують контролю.** Вимоги пункту 5.6 щодо розподілу прибутку чи збитку або **загального сукупного доходу** між частками участі, що не забезпечують контролю та **власниками материнського підприємства** застосовуються, починаючи з дати переходу на *МСФЗ для МСП* (або з більш ранньої дати застосування цього МСФЗ до перерахунку **об'єднань бізнесу** – див. пункт 35.10);

д) державні позики. Підприємство, що вперше застосовує МСФЗ для МСП, застосовує вимоги розділу 11 «Базові фінансові інструменти», розділу 12 і розділу 24 «Державні гранти» до державних позик перспективно на дату переходу на цей Стандарт. Після цього, якщо підприємство, що вперше застосовує МСФЗ для МСП, згідно зі своїми попередніми ЗПБО не визнавало й не оцінювало державну позику на основі, що відповідає цьому Стандарту, використовує балансову вартість позики за своїми попередніми ЗПБО на дату переходу на цей Стандарт як **балансову вартість** позики на відповідну дату й не визнає вигоду від будь-якої державної позики за ставкою відсотка, нижчою за ринкову, як **державний грант**.

35.10 Під час складення першої фінансової звітності, яка відповідає цьому МСФЗ, підприємство може використовувати одне або декілька з таких звільнень:

а) об'єднання бізнесу. Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, може прийняти рішення не застосовувати Розділ 19 «Об'єднання бізнесу та гудвіл» до об'єднань бізнесу, які були здійснені до дати переходу на цей МСФЗ. Але якщо підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, робить перерахунок будь-якого об'єднання бізнесу, щоб його облік відповідав Розділу 19, воно зобов'язане

зробити перерахунок і всіх об'єднань бізнесу, що відбулися після нього.

- б) **операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій.** Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, не зобов'язане застосовувати Розділ 26 «Платіж на основі акцій» до інструментів власного капіталу, які були надані до дати переходу на цей МСФЗ, або до зобов'язань, що виникли в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій і розрахунки за якими були зроблені до дати переходу на цей МСФЗ.
- в) **справедлива вартість** як доцільна вартість. Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, може прийняти рішення оцінити об'єкт **основних засобів, інвестиційної нерухомості** або **нематеріальний актив** на дату переходу на МСФЗ за його справедливою вартістю та використати цю справедливую вартість як доцільну вартість на цю дату.
- г) **переоцінена собівартість як доцільна вартість.** Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, може прийняти рішення використати попередню переоцінку за загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку (ЗПБО) об'єкта основних засобів, інвестиційної нерухомості або нематеріального активу, на дату переходу на цей МСФЗ або до такої дати, як його доцільну вартість на дату переоцінки.
- га) **оцінка** справедливої вартості, обумовлена подією, як умовна собівартість. Підприємство, що вперше застосовує МСФЗ для МСП, може визначити умовну собівартість згідно зі своїми попередніми ЗПБО для деяких або всіх своїх активів і зобов'язань шляхом оцінювання їх за справедливою вартістю станом на певну дату у зв'язку з якоюсь подією — наприклад, оцінюванням бізнесу або частин бізнесу в цілях планованого продажу. Якщо дата оцінки:
 - i) збігається з датою переходу на цей Стандарт або настає до неї, то підприємство може використовувати такі оцінки справедливої вартості, обумовлені подією, як умовну собівартість на дату такої оцінки;
 - ii) настає після дати переходу на цей Стандарт, але протягом періодів, охоплених першою фінансовою звітністю, складеною за цим Стандартом, то оцінки справедливої вартості, обумовлені подією, можуть використовуватись як умовна собівартість у разі настання події. Підприємство визнає відповідні коригування безпосередньо в нерозподіленому прибутку (або, за потреби, в іншій категорії власного капіталу) станом на дату оцінки. На дату переходу на цей Стандарт підприємство або встановлює умовну собівартість шляхом застосування критеріїв, наведених у пунктах «в»–«г» пункту 35.10, або оцінює відповідні активи та зобов'язання згідно з іншими вимогами цього розділу.
- г) кумулятивні курсові різниці. Згідно з Розділом 30 «Переведення іноземної валюти», підприємство зобов'язане класифікувати деякі курсові різниці як окремий компонент власного капіталу. Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, може прийняти рішення вважати, що кумулятивні курсові різниці всіх **закордонних господарських одиниць** на дату переходу на *МСФЗ для МСП* дорівнюють нулю (тобто «початок з нуля»);
- д) **окрема фінансова звітність.** Коли підприємство складає окрему фінансову звітність згідно з пунктом 9.26, воно зобов'язане обліковувати свої інвестиції в **дочірні, асоційовані** та спільно контрольовані підприємства:
 - i) за собівартістю мінус зменшення **корисності**;
 - ii) за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості визнаються у прибутку чи збитку; або
 - iii) за методом участі в капіталі в порядку, встановленому пунктом 14.8.

Якщо підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, оцінює таку інвестицію за собівартістю, воно має оцінювати таку інвестицію за одною з таких сум на дату

операції;

- i) собівартість, яка визначена згідно з Розділом 9 «Консолідована та окрема фінансова звітність», або
 - ii) доцільна вартість, яка має дорівнювати справедливій вартості на дату переходу на МСФЗ для МСП або балансовій вартості за попередніми ЗПБО на цю дату;
- е) **складні фінансові інструменти.** Згідно з пунктом 22.13, підприємство зобов'язане розділяти на дату емісії складний фінансовий інструмент на два компоненти: компонент-зобов'язання та компонент-власний капітал. Підприємству, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, не треба розділяти ці два компоненти, якщо на дату переходу на цей МСФЗ за компонентом-зобов'язанням немає заборгованості;
- є) **відстрочений податок на прибуток.** Підприємство, що вперше застосовує МСФЗ для МСП, може застосовувати розділ 29 «Податок на прибуток» перспективно з дати переходу на МСФЗ для МСП.
- ж) **угоди про концесію на обслуговування.** Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, не зобов'язане застосовувати пункти 34.12-34.16 до угод про концесію на обслуговування, укладених до дати переходу на цей МСФЗ;
- з) діяльність з видобутку корисних копалин. Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП* і, згідно з попередніми ЗПБО, застосовувало калькулювання повної собівартості, може прийняти рішення оцінити нафтогазові активи (які використовуються під час розвідки, оцінки, розробки чи видобутку нафти та газу), на дату переходу на *МСФЗ для МСП*, за сумою, визначеною згідно з попередніми ЗПБО. Підприємство зобов'язане, на дату переходу на цей МСФЗ, перевірити ці активи на зменшення корисності згідно з Розділом 27 «Зменшення корисності активів».
- и) угоди, що містять **оренду**. Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, може прийняти рішення визначити, чи містить оренду угода, яка існує на дату переходу на МСФЗ для МСП (див. пункт 20.3), на підставі фактів та обставин, що існують на цю дату, а не підставі того, коли було укладено цю угоду.
- i) зобов'язання щодо демонтажу, що включені до собівартості основних засобів. У пункті 17.10в) зазначено, що собівартість об'єкта основних засобів включає первісну попередню оцінку витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання, які підприємство бере коли об'єкт купують, або внаслідок використання об'єкта протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва **запасів** протягом цього періоду. Підприємство, що вперше застосовує *МСФЗ для МСП*, може прийняти рішення оцінити цей компонент собівартості об'єкта основних засобів на дату переходу на *МСФЗ для МСП*, а не на дату), коли первісно виникло зобов'язання.
- і) **операції, що підпадають під тарифне регулювання.** Якщо підприємство, що вперше застосовує МСФЗ для МСП, має основні засоби або нематеріальні активи, які використовуються або використовувались раніше в операціях, що підпадають під тарифне регулювання (тобто для постачання клієнтам товарів або послуг за цінами/тарифами, що встановлюються уповноваженим органом), то воно може прийняти рішення про використання балансової вартості цих статей на дату переходу на цей Стандарт, визначеної згідно зі своїми попередніми ЗПБО, як їхньої умовної собівартості. Якщо підприємство застосовує це звільнення однієї статті, воно не зобов'язане застосовувати його до всіх статей. Підприємство тестує ці активи на зменшення корисності на дату переходу на цей Стандарт згідно з розділом 27.
- й) **тяжка гіперінфляція.** Якщо підприємство, що вперше застосовує МСФЗ для МСП, має **функціональну валюту**, яка зазнала тяжкої гіперінфляції:
- i) підприємство може прийняти рішення оцінювати всі активи та зобов'язання, утримувані до дати **нормалізації функціональної валюти**, за справедливою вартістю на дату переходу на цей Стандарт і

використовувати цю справедливу вартість як умовну собівартість цих активів і зобов'язань на таку дату, якщо дата його переходу на цей Стандарт збігається з датою нормалізації функціональної валюти або настає після неї; та

- ii) підприємство може використовувати порівняльний період тривалістю менш ніж дванадцять місяців за умови надання повного комплексу фінансової звітності (згідно з вимогами пункту 3.17) за такий скорочений період, якщо дата нормалізації функціональної валюти лежить у межах дванадцятимісячного порівняльного періоду.

35.11 Якщо, на дату переходу, **практично неможливо** зробити одне або декілька коригувань на дату операції, що вимагаються згідно з пунктом 35.7, то, щодо таких коригувань, підприємство має застосовувати пункти 35.7-35.10 у найбільш ранньому періоді, за який це можна зробити, і визначити, які суми в фінансовій звітності не є зіставними. Якщо практично неможливо розкрити будь-яку інформацію, яка вимагається згідно з цим МСФЗ включаючи порівняльні періоди, то підприємство має розкрити цей факт.

Розкриття інформації

Пояснення переходу на МСФЗ для МСП

- 35.12 Підприємство зобов'язане пояснити, як перехід з попередньої нормативної бази на цей МСФЗ вплинув на його **фінансовий стан**, фінансові **результати діяльності** і **рух грошових коштів**, відображені у звітності.
- 35.12А Підприємство, який застосовував «МСФЗ для МСП» в попередньому періоді в порядку, визначеному в пункті 35.2, розкриває:
- а) причину, через яку він припинив застосовувати «МСФЗ для МСП»;
 - б) причину, через яку він відновлює застосування «МСФЗ для МСП»; та
 - в) те, чи застосовував він цей розділ або чи застосовував він «МСФЗ для МСП» ретроспективно згідно з розділом 10.

Узгодження

- 35.13 Згідно з вимогами пункта 35.12, складена відповідно до цього МСФЗ перша фінансова звітність підприємства містить:
- а) опис характеру кожної зміни облікової політики;
 - б) узгодження його власного капіталу, визначеного відповідно до попередньої нормативної бази фінансової звітності, з його власним капіталом, визначеним відповідно до цього МСФЗ, для обох дат, а саме:
 - i) дати переходу на МСФЗ; та
 - ii) кінця найпізнішого періоду, відображеного в останній річній фінансовій звітності, складеній відповідно до попередньої нормативної бази фінансової звітності;
 - в) узгодження прибутку чи збитку, визначеного відповідно до попередньої нормативної бази фінансової звітності за найпізніший період у найостаннішій річній фінансовій звітності підприємства, з його прибутком чи збитком, визначеним відповідно до цього МСФЗ за такий самий період.
- 35.14 Якщо підприємству стає відомо про **помилки**, зроблені за попередньою нормативною базою фінансової звітності, то узгодження, які вимагаються згідно з пунктом 35.13б) і в), мають розмежовувати, наскільки можливо, коригування цих помилок і зміни в обліковій політиці.
- 35.15 Якщо підприємство не подавало фінансову звітність за попередні періоди, то цей факт зазначається в його першій фінансовій звітності, складеній за цим МСФЗ.

Додаток А.

Дата набрання чинності та перехідні положення

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту.

- A1** Документом «Зміни, що вносяться в Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ для МСП) у 2015 році», виданий у травні 2015 року, було внесено зміни в пункти 1.3, 2.22, 2.47, 2.49–2.50, 4.2, 4.12, 5.4–5.5, 6.2–6.3, 9.1–9.3, 9.16, 9.18, 9.24–9.26, 9.28, 11.2, 11.4, 11.7, 11.9, 11.11, 11.13–11.15, 11.27, 11.32, 11.44, 12.3, 12.8–12.9, 12.23, 12.25, 12.29, 14.15, 15.21, 16.10, 17.5–17.6, 17.15, 17.31–17.32, 18.8, 18.20, 19.2, 19.11, 19.14–19.15, 19.23, 19.25–19.26, 20.1, 20.3, 21.16, 22.8–22.9, 22.15, 22.17–22.18, 26.1, 26.9, 26.12, 26.16–26.17, 26.22, 27.1, 27.6, 27.14, 27.30–27.31, 28.30, 28.41, 28.43, 30.1, 30.18, 31.8–31.9, 33.2, 34.7, 34.10–34.11, 35.2, 35.9–35.11 та глосарій термінів, переглянуто розділ 29 і додано пункти 1.7, 2.14А–2.14Г, 9.3А–9.3В, 9.23А, 10.10А, 11.9А–11.9Б, 17.15А–17.15Г, 17.33, 22.3А, 22.15А–22.15В, 22.18А–22.18Б, 22.20, 26.1А–26.1Б, 34.11А–34.11Д, 35.12А та А2–А3. Підприємство повинно застосовувати ці пункти до річних періодів, що починаються з 1 січня 2017 р. або пізніше. Зміни, що вносяться до розділів 2–34, застосовуються ретроспективно згідно з розділом 10, крім як у випадку, зазначеному в пункті А2. Більш раннє застосування «Змін до МСФЗ для МСП 2015 року», допускається. Якщо підприємство застосовує «Зміни до МСФЗ для МСП 2015 року» стосовно більш раннього періоду, він повинен розкривати цей факт.
- A2** Якщо підприємство не має практичної можливості застосовувати ретроспективно будь-які нові або переглянуті вимоги, передбачені змінами до розділів 2–34, підприємство застосовує ці вимоги в найбільш ранньому періоді, щодо якого він має таку практичну можливість. Крім того, підприємство:
- а)** може вирішити застосовувати переглянутий розділ 29 перспективно з початку того періоду, в якому він уперше застосовує «Зміни до МСФЗ для МСП 2015 року»;
 - б)** застосовує зміни до пункту 19.11 перспективно з початку того періоду, в якому він уперше застосовує «Зміни до МСФЗ для МСП 2015 року». Цей пункт застосовується лише в тому разі, якщо підприємство має об'єднання бізнесу у сфері застосування розділу 19;
 - в)** застосовує зміни до пунктів 2.49–2.50, 5.4, 17.15, 27.6, 27.30–27.31 і 31.8–31.9, та нові пункти 10.10А, 17.15А–17.15Г й 17.33 перспективно з початку того періоду, в якому він уперше застосовує «Зміни до МСФЗ для МСП 2015 року». Ці пункти застосовуються лише в тому разі, якщо підприємство застосовує модель переоцінки до будь-яких класів основних засобів згідно з пунктом 17.15.
- A3** Підприємство ідентифікує, які суми, зазначені у фінансовій звітності, не було перераховано в результаті застосування пункту А2.

Додаток Б

Глосарій термінів

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту.

облікова політика (accounting policies)	Конкретні принципи, бази, умовності, правила та практичні методи, що застосовуються підприємством при складенні та поданні фінансової звітності.
обліковий прибуток (accounting profit)	Прибуток або збиток за період до відрахування витрат на сплату податку.
принцип нарахування в бухгалтерському обліку (accrual basis of accounting)	Впливи операцій та інших подій визнаються при їх настанні (а не при одержанні чи сплаті грошових коштів або їх еквівалентів), проводяться в бухгалтерському обліку та подаються у фінансовій звітності за ті періоди, яких вони стосуються.
накопичувані оплачувані відпустки (accumulating compensated absences)	Оплачувані відпустки, що переносяться на наступний період і можуть бути використані в майбутніх періодах у разі неповного використання права на відпустку за поточний період.
активний ринок (active market)	Ринок, на якому операції з активом чи зобов'язанням відбуваються з періодичністю та в обсязі, що достатні для надання цінової інформації на постійній основі.
сільськогосподарська діяльність (agricultural activity)	Здійснення підприємством управління біологічним перетворенням біологічних активів для продажу на сільськогосподарську продукцію або на додаткові біологічні активи.
сільськогосподарська продукція (agricultural produce)	Продукція, отримана від біологічних активів підприємства.
амортизація (нематеріальних активів) (amortisation)	Систематичний розподіл вартості активу, що підлягає амортизації, протягом строку його корисної експлуатації.
амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання (amortised cost of a financial asset or financial liability)	Сума, за якою фінансовий актив чи фінансове зобов'язання оцінюється при первісному визнанні з вирахуванням погашення основної суми, і з додаванням або вирахуванням накопиченої амортизації, визначеної за методом ефективного відсотка, будь-якої різниці між такою первісною вартістю та вартістю при погашенні, та з вирахуванням будь-якого зменшення (напрямку або через застосування рахунку резервів) у зв'язку зі зменшенням корисності чи неможливістю стягнення.
актив (asset)	Ресурс, що контролюється підприємством в результаті минулих подій і від якого очікується надходження майбутніх економічних вигід на користь підприємства.
асоційоване підприємство (associate)	Підприємство, в тому числі підприємство, що не є корпорацією (наприклад, просте товариство), в якому інвестор має значний вплив, і який не є ні дочірнім підприємством, ні часткою участі у спільному підприємстві.
біологічний актив (biological asset)	Жива тварина чи рослина.

витрати на позики (borrowing costs)	Витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені підприємством у зв'язку з запозиченням коштів.
бізнес (business)	Цілісна сукупність видів діяльності та активів, що здійснюється та керується з метою забезпечення: а) доходу для інвесторів; або б) зменшення витрат або збільшення інших економічних вигод безпосередньо та пропорційно для власників страхових полісів або учасників. Бізнес зазвичай складається з залучених ресурсів, застосованих до цих ресурсів процесів і кінцевих продуктів, що використовуються або використовуватимуться для одержання доходів від звичайної діяльності. У разі наявності гудвілу в переданій сукупності видів діяльності та активів до переданої сукупності застосовується презумпція того, що вона є бізнесом.
об'єднання бізнесу (business combination)	Об'єднання окремих підприємств чи бізнесів у єдине підприємство, що подає звітність.
балансова вартість (carrying amount)	Сума, в якій актив чи зобов'язання визнано у звіті про фінансовий стан.
грошові кошти (cash)	Готівка в касі та депозити до запитання.
еквівалент грошових коштів (cash equivalent)	Короткострокові високоліквідні інвестиції, що можуть бути вільно конвертовані у відомі суми грошових коштів і наражаються на незначний ризик зміни їхньої вартості.
рух грошових коштів (cash flows)	Надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.
одиниця, яка генерує грошові кошти (cash-generating unit)	Найменша придатна для ідентифікації група активів, що генерує надходження грошових коштів, які здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.
операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів (cash-settled share-based payment transaction)	Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій і в якій підприємство придбаває товари чи послуги, беручи на себе зобов'язання передати грошові кошти або інші активи постачальникові цих товарів або послуг у сумах, визначених на основі ціни (або вартості) інструментів власного капіталу (включаючи акції або опціони на акції) підприємства або іншого підприємства зі складу групи.
зміна в облікових оцінках (change in accounting estimate)	Коригування балансової вартості активу чи зобов'язання або суми періодичного споживання активу, що є результатом оцінки поточного стану активів і зобов'язань та очікуваних майбутніх вигод і зобов'язань, що пов'язані з ними. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових подій, а отже не є виправленнями помилок.
клас активів (class of assets)	Група активів, що мають подібний характер і подібне використання в діяльності підприємства.

близькі родичі особи (close members of the family of a person)	Ті члени сім'ї, які, як можна очікувати, справлятимуть вплив на таку особу при своїй взаємодії з підприємством або підпадатимуть під її вплив, у тому числі: а) діти такої особи та її чоловік (дружина) або співмешканець; б) діти чоловіка (дружини) або співмешканця такої особи; та в) утриманці чоловіка (дружини) або співмешканця такої особи.
компонент підприємства (component of an entity)	Діяльність і грошові потоки, які можна чітко відокремити від решти підприємства як з операційної точки зору, так і в цілях фінансової звітності.
складний фінансовий інструмент (compound financial instrument)	Фінансовий інструмент, який з точки зору емітента містить як елемент зобов'язання, так і елемент власного капіталу.
консолідована фінансова звітність (consolidated financial statements)	Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що подається як звітність єдиного підприємства.
будівельний контракт (construction contract)	Контракт, спеціально укладений для будівництва активу чи комбінації активів, що тісно пов'язані один з одним або взаємозалежні з точки зору свого проекту, технології та функції, або свого кінцевого призначення чи використання.
конструктивне зобов'язання (constructive obligation)	Зобов'язання, що виникає з дій підприємства, коли: а) підприємство повідомляє інші сторони про те, що візьме на себе певні обов'язки, відповідно до усталеного порядку попередньої практики його діяльності, оприлюдненої політики або достатньо конкретної поточної заяви; та б) внаслідок цього підприємство створив у інших сторін обґрунтоване очікування того, що він виконає ці обов'язки.
умовний актив (contingent asset)	Можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише тим, чи відбудеться або не відбудеться одна або декілька майбутніх подій, настання яких пов'язане з невизначеністю і не перебуває повністю під контролем підприємства.
умовне зобов'язання (contingent liability)	а) Можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише тим, чи відбудеться або не відбудеться одна або декілька майбутніх подій, настання яких пов'язане з невизначеністю і не перебуває повністю під контролем підприємства; або б) поточне зобов'язання, обумовлене минулими подіями, яке не визнається через те, що: (i) не є ймовірним що для погашення зобов'язання знадобиться вибуття ресурсів, у яких утілено економічні вигоди, або (ii) суму зобов'язання неможливо оцінити з достатньою достовірністю.

контроль за підприємством (control of an entity))	Повноваження регулювати фінансову та операційну політику підприємства з метою одержання вигід від його діяльності.
поточний податок (current tax)	Сума податку на прибуток, що підлягає сплаті (відшкодуванню) у зв'язку з оподатковуваним прибутком (податковим збитком) за поточний чи минулі звітні періоди.
дата переходу на МСФЗ для МСП (date of transition to the IFRS for SMEs)	Початок найпершого періоду, за який підприємства подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ для МСП у своїй першій фінансовій звітності, що відповідає МСФЗ для МСП.
тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню (deductible temporary differences)	Тимчасові різниці, які призведуть до виникнення сум, що підлягають вирахуванню при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів при відшкодуванні або сплаті балансової вартості активу чи зобов'язання.
відстрочений податок (deferred tax)	Податок на прибуток, що підлягає сплаті (відшкодуванню) у зв'язку з оподатковуваним прибутком (податковим збитком) за майбутні періоди внаслідок минулих операцій або подій.
відстрочені податкові активи (deferred tax assets)	Суми податку на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах у зв'язку з: а) тимчасовими різницями, що підлягають вирахуванню; б) перенесенням невикористаних податкових збитків на майбутні періоди; та б) перенесенням невикористаних податкових вигод на майбутні періоди.
відстрочені податкові зобов'язання (deferred tax liabilities)	Суми податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах у зв'язку з оподатковуваними тимчасовими різницями.
зобов'язання за визначеною виплатою (defined benefit liability)	Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою на звітну дату за вирахуванням справедливої вартості на звітну дату активів програми (за їх наявності), за рахунок яких здійснюватиметься безпосереднє погашення заборгованості
теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою (defined benefit obligation (present value of))	Теперішня вартість (без вирахування будь-яких активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає внаслідок надання послуг працівником у поточному та попередніх періодах.
програми з визначеною виплатою (defined benefit plans)	Програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.
програми з визначеним внеском (defined contribution plans)	Програми виплат по закінченні трудової діяльності, за якими підприємства сплачує фіксовані внески окремому підприємству (фондові) та не матиме ні юридичного, ні конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески або здійснювати прямі виплати працівникам у разі відсутності у фонду достатнього обсягу активів для здійснення всіх виплат на користь працівників унаслідок надання послуг працівниками в поточному та попередніх періодах.

вартість, що підлягає амортизації (depreciable amount)	Вартість активу або інша сума, що замінює собою вартість (у фінансовій звітності) за вирахуванням його ліквідаційної вартості.
амортизація (матеріальних активів) (depreciation)	Систематичний розподіл вартості активу, що підлягає амортизації, протягом строку його корисної експлуатації.
припинення визнання (derecognition)	Виключення активу або зобов'язання, що був (було) раніше визнаний (визнане), зі звіту про фінансовий стан підприємства.
розробки (development)	Застосування результатів наукових досліджень або інших знань для планування чи проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, пристроїв, виробів, процесів, систем чи послуг до початку серійного виробництва або використання.
припинена діяльність (discontinued operation)	Компонент підприємства, який або було ліквідовано або утримується для продажу, а також: а) являє собою окремий основний напрямок бізнесу чи географічний регіон діяльності; б) є частиною єдиного координованого плану ліквідації окремого основного напрямку бізнесу або географічного регіону діяльності; або в) є дочірнім підприємством, придбаним виключно з метою перепродажу.
метод ефективного відсотка (effective interest method)	Метод обчислення амортизованої собівартості фінансового активу або фінансового зобов'язання (чи групи фінансових активів або фінансових зобов'язань) і розподілу процентного доходу чи процентних витрат протягом відповідного періоду.
ефективна ставка відсотка (effective interest rate)	Ставка, яка забезпечує точне дисконтування оцінюваних майбутніх грошових виплат або надходжень до чистої балансової вартості фінансового активу або фінансового зобов'язання за очікуваний строк дії фінансового інструмента або, в разі доцільності, за коротший строк.
ефективність хеджування (effectiveness of a hedge)	Ступінь, у якому зміни у справедливій вартості грошових потоків за об'єктом хеджування, які можуть бути віднесені на ризик, щодо якого здійснюється хеджування, згортаються зі змінами у справедливій вартості або грошових потоках інструмента хеджування.
виплати працівникам (employee benefits)	Усі форми компенсації, що їх надає підприємство в обмін на послуги, надані працівниками
власний капітал (equity)	Залишкова частка в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.
операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструмента власного капіталу (equity-settled share-based payment transaction)	Платіжна операція на основі акцій, у якій підприємство: а) одержує товари або послуги як компенсацію за свої інструменти власного капіталу (в тому числі, акції або опціони на акції); або б) одержує товари або послуги, але не зобов'язаний здійснювати з постачальником розрахунки за операцією.

помилки (errors)	Пропуски та викривлення, що містяться у фінансовій звітності підприємства за один або кілька попередніх періодів, які виникають унаслідок невикористання чи неналежного використання достовірної інформації, яка: а) була доступна на час затвердження фінансової звітності за такі періоди до випуску; б) могла бути отримана та врахована під час складання та подання такої фінансової звітності згідно з обґрунтованими очікуваннями.
витрати (expenses)	Зменшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі вибуття або амортизації активів чи виникнення зобов'язань, наслідком чого є зменшення власного капіталу, крім як унаслідок здійснення виплат власникам.
достовірне подання (fair presentation)	Сумлінне представлення наслідків операцій, інших подій та умов відповідно до визначень і критеріїв визнання активів, зобов'язань, доходів і витрат.
справедлива вартість (fair value)	Сума, за якою можна обміняти актив, погасити зобов'язання або обміняти наданий інструмент власного капіталу в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.
справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж (fair value less costs to sell)	Сума, що може бути отримана від продажу активу або одиниці, яка генерує грошові кошти, в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, за вирахуванням витрат на продаж.
фінансова оренда (finance lease)	Оренда, за якою передаються, в основному, всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив. Право власності може з часом передаватися або не передаватися. Оренда, яка не є фінансовою, вважається операційною.

**фінансовий актив
(financial asset)**

Будь-який актив, що є:

- a) грошовими коштами;
- б) інструментом власного капіталу іншого підприємства
- в) контрактним правом:
 - i) отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства; або
 - ii) обмінювати фінансові активи чи фінансові зобов'язання з іншим підприємства за умов, що є потенційно вигідними для підприємства; або
- г) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися інструментами власного капіталу самого підприємства, та:
 - i) за яким підприємство зобов'язане чи може бути зобов'язане отримати змінну кількість інструментів власного капіталу самого підприємства; або
 - ii) розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж шляхом обміну фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість інструментів власного капіталу самого підприємства. З цією метою до інструментів власного капіталу підприємства не відносять інструменти, які самі є контрактами на майбутнє отримання чи надання інструментів власного капіталу самого підприємства.

**фінансовий інструмент
(financial instrument)**

Контракт, який призводить до виникнення фінансового активу у одного підприємства й фінансового зобов'язання чи інструмента власного капіталу в іншого підприємства.

фінансове зобов'язання (financial liability)	Будь-яке зобов'язання, що є: а) контрактним зобов'язанням: i) надавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству; або ii) обмінювати фінансові активи чи фінансові зобов'язання з іншим підприємством за умов, що є потенційно несприятливими для підприємства; або б) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися інструментами власного капіталу самого підприємства, та: i) за яким підприємство зобов'язаний чи може бути зобов'язаний надати змінну кількість інструментів власного капіталу самого підприємства, або ii) розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж шляхом обміну фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість інструментів власного капіталу самого підприємства. З цією метою до інструментів власного капіталу підприємства не відносять інструменти, які самі є контрактами на майбутнє отримання чи надання інструментів власного капіталу самого підприємства.
фінансовий стан (financial position)	Взаємозв'язок між активами, зобов'язаннями та власним капіталом підприємства, який відображено у звіті про фінансовий стан.
фінансова звітність (financial statements)	Структуроване представлення фінансового стану, фінансових результатів діяльності та грошових потоків підприємства.
фінансова діяльність (financing activities)	Діяльність, що призводить до змін у розмірі та складі вкладеного власного капіталу та запозичень підприємства.
тверде зобов'язання (firm commitment)	Зобов'язальна угода про обмін визначеної кількості ресурсів за визначеною ціною на визначену майбутню дату або визначені майбутні дати.
підприємство, що вперше застосовує МСФЗ для МСП (first- time adopter of the IFRS for SMEs)	Підприємство, який подає свою першу річну фінансову звітність відповідно до <i>МСФЗ для МСП</i> , незалежно від того, чи попередньою концептуальною основою бухгалтерського обліку для нього був повна версія МСФЗ або інший комплекс стандартів бухгалтерського обліку.
прогнозована операція (forecast transaction)	Операція, щодо здійснення якої не взято зобов'язань, але яка очікується в майбутньому.
закордонна господарська одиниця (foreign operation)	Підприємство, який має дочірнє, асоційоване, спільне підприємство або філію підприємства, діяльність якого базується або здійснюється в іншій країні чи іншій валюті, ніж країна та валюта підприємства, що звітує.
Повна версія МСФЗ (full IFRS)	Міжнародні стандарти фінансової звітності, крім <i>МСФЗ для МСП</i> .
функціональна валюта (functional currency)	Валюта основного економічного середовища, в якому підприємства здійснює свою діяльність.

дата нормалізації функціональної валюти (functional currency normalisation date)	Дата, з якої функціональна валюта підприємства більше не має будь-якої з двох або обох характеристик тяжкої гіперінфляції, або дата зміни функціональної валюти підприємства на валюту, що не зазнає тяжкої гіперінфляції.
фінансування (виплат по закінченні трудової діяльності (funding (of post-employment benefits)))	Внески підприємства та, подекуди, його працівників до підприємства чи фонду, юридично відокремленого від підприємства, що звітує, та з якого здійснюються виплати працівникам.
надходження від інших операцій (gains)	Збільшення економічних вигід, що відповідають визначенню доходу, але не доходу від звичайної діяльності.
фінансова звітність загального призначення (general purpose financial statements)	Фінансова звітність, призначена для задоволення потреб у загальній фінансовій інформації широкого кола користувачів, що не мають змоги вимагати подання звітності, що враховує специфіку їхніх потреб в інформації.
безперервність діяльності (going concern)	Підприємство вважається таким, що здійснює діяльність безперервно, якщо керівництво не має наміру ліквідувати підприємство або припинити його діяльність, або не має реальних альтернативних можливостей вчинити інакше.
гудвіл (goodwill)	Майбутні економічні вигоди, що виникають із активів, які неможливо ідентифікувати індивідуально та визнати окремо.
державні гранти (government grants)	Допомога держави у формі передавання ресурсів підприємства в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства.
дата надання (grant date)	Дата, на яку підприємство та інша сторона (включаючи працівника) погоджуються на угоду про платіж на основі акцій, яка укладається, якщо підприємство та контрагент мають спільне розуміння умов угоди. На дату надання підприємство передає контрагентові право на грошові кошти, інші активи або інструменти власного капіталу підприємства за умови виконання визначених умов (за їх наявності). Якщо така угода підлягає затвердженню (наприклад, акціонерами), то дата надання — це дата затвердження.
валова інвестиція в оренду (gross investment in a lease)	Сукупний розмір: а) мінімальних орендних платежів, які має одержати орендодавець за угодою про фінансову оренду; та б) будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, нарахованої на користь орендодавця.
група (group)	Материнське підприємство та всі його дочірні підприємства.

**об'єкт хеджування
(hedged item)**

У цілях спеціального обліку хеджування з боку МСП згідно з розділом 12 цього Стандарту, об'єктом хеджування є:

- а) процентний ризик боргового інструменту, що оцінюється за амортизованою собівартістю;
- б) валютний або процентний ризик у твердому зобов'язанні або високоймовірній прогнозованій операції;
- в) ціновий ризик товару, що ним утримується, чи у твердому зобов'язанні або високоймовірній прогнозованій операції з придбання або продажу товару; або
- г) валютний ризик у чистій інвестиції в закордонну господарську одиницю.

**інструмент хеджування
(hedging instrument)**

У цілях спеціального обліку хеджування з боку МСП згідно з розділом 12 цього Стандарту, інструментом хеджування є фінансовий інструментом, що відповідає всім із наведених нижче умов:

- а) є процентним свопом, валютним свопом, валютним форвардним контрактом, товарним форвардним контрактом, який вважається дуже ефективним для компенсації ризику зазначеного у пункті 12.17, що визначений як хеджований ризик;
- б) залучає сторону, яка є зовнішньою по відношенню до підприємства, що звітує (тобто зовнішню по відношенню до групи, сегмента, чи окремого підприємства, відображеного у звітності);
- в) його умовна сума дорівнює призначеній основній сумі чи умовній сумі об'єкта хеджування;
- г) має визначену дату погашення, що настає не пізніше, ніж:
 - і) строк погашення фінансового інструмента, що хеджується;
 - іі) очікуваний розрахунок за зобов'язанням придбати або продати товар; або
 - ііі) здійснення високоймовірної прогнозованої валютної чи товарної операції, що хеджується;
- г) не має положень щодо попередньої оплати, дострокового припинення чи продовження.

Підприємство, що приймає рішення застосовувати для обліку фінансових інструментів МСБО 39, повинен застосовувати визначення інструмента хеджування, наведене в зазначеному стандарті, замість цього визначення.

**високоймовірний
(highly probable)**

Значно більшій, ніж просто ймовірний.

**зменшення корисності
(збиток) (impairment
(loss))**

Сума, на яку балансова вартість активу перевищує:

- а) у випадку запасів — їхню ціну продажу за вирахуванням витрат на завершення та продаж; або
- б) у випадку інших нефінансових активів — його суму очікуваного відшкодування.

**неможливий
(impracticable)**

Застосування вимоги є неможливе, якщо підприємство не може застосувати її навіть після докладання ним усіх розумно необхідних зусиль.

умовна ставка відсотка (imputed rate of interest)	Найточніше визначена з двох наведених нижче ставок: а) домінуюча ставка на подібний інструмент емітента з подібним рейтингом кредитоспроможності; або б) ставка відсотка, яка дисконтує номінальну суму інструмента до поточної грошової ціни продажу товарів чи надання послуг.
дохід (income)	Збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходження або зростання корисності активів чи зменшення зобов'язань, наслідком чого є збільшення власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків власниками.
звіт про прибутки та збитки (income statement)	Фінансовий звіт, в якому відображаються всі визнані у звітному періоді статті доходів та витрат, за винятком статей іншого сукупного доходу.
податок на прибуток (income tax)	Усі вітчизняні та іноземні податки, базою яких є оподаткований прибуток. Податок на прибуток включає такі податки, як податок на репатріацію прибутків, який має сплачувати дочірнє, асоційоване чи спільне підприємство, на прибутки, які воно перераховує підприємству, що звітує.
страховий контракт (insurance contract)	Контракт, за яким одна сторона (страховик) приймає значний страховий ризик від іншої сторони (держателя страхового полісу), погоджуючись виплатити держателю страхового полісу компенсацію в тому разі, якщо певна подія в майбутньому, настання якої пов'язане з невизначеністю, (страхова подія), справляє на держателя страхового полісу несприятливий вплив.
нематеріальний актив (intangible asset)	Немонетарний актив, що може бути ідентифікований і який не має фізичної сутності. Такий актив може бути ідентифікований, якщо він: а) може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або від'єднати від підприємства та продати, передати, ліцензувати, віддати в оренду або обміняти окремо чи спільно з пов'язаним із ним контрактом, активом чи зобов'язанням; або б) виникає з договірних чи інших передбачених законом прав, незалежно від того, чи такі права можна передати або відокремити від підприємства або від інших прав та зобов'язків.
припустима ставка відсотка в оренді (interest rate implicit in the lease)	Ставка дисконту, яка на початку строку оренди веде до того, що сукупна теперішня вартість а) мінімальних орендних платежів та б) негарантованої ліквідаційної вартості дорівнюватиме сумі і) справедливої вартості зданого в оренду активу та ii) будь-яких початкових прямих витрат орендодавця.
проміжна фінансова звітність (interim financial report)	Фінансова звітність, що містить або повний комплект фінансової звітності, або комплект скороченої фінансової звітності за проміжний період.
проміжний період (interim period)	Період фінансової звітності, коротший за повний фінансовий рік.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (International Financial Reporting Standards (IFRS))	Стандарти, прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють: а) Міжнародні стандарти фінансової звітності; б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; в) Тлумачення, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (КТМФЗ) або колишнім Постійним комітетом з тлумачень (ПКТ).
внутрішня вартість (intrinsic value)	Різниця між справедливою вартістю акцій, на які контрагент має (умовне чи безумовне) право підписатися або які він має право отримати, та ціною (якщо така є), яку контрагент повинен (чи буде повинен) сплатити за ці акції. Наприклад, опціон на акції з ціною виконання 15 грошових одиниць (ГО), справедлива вартість яких становить 20 ГО, має внутрішню вартість 5 ГО.
запаси (inventories)	Активи, які: а) утримуються для продажу в рамках звичайного перебігу діяльності; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу; або в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.
інвестиційна діяльність (investing activities)	Придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не віднесено до еквівалентів грошових коштів.
інвестиційна нерухомість (investment property)	Нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), яка утримується власником чи орендарем за угодою про фінансову оренду з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для: а) використання у виробництві чи при постачанні товарів, наданні послуг чи для адміністративних цілей; або б) продажу в рамках звичайного перебігу діяльності.
спільний контроль (joint control)	Погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю. Він існує лише тоді, коли стратегічні фінансові та операційні рішення, пов'язані з такою діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (спільноконтролюючих учасників).
спільне підприємство (joint venture)	Контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю. Спільні підприємства можуть набувати форми спільно контрольованої діяльності, спільно контрольованих активів або спільно контрольованих підприємств.
спільно контрольоване підприємство (jointly controlled entity)	Спільне підприємство, яке передбачає створення корпорації, товариства або іншого підприємства, у яких кожний спільноконтролюючий учасник має частку. Таке підприємство здійснює діяльність так само, як і інші підприємства, за винятком того, що контрактна угода між спільноконтролюючими учасниками встановлює спільний контроль за економічною діяльністю підприємства.

оренда (lease)	Угода, за якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або низку платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу.
ставка відсотка за додатковими запозиченнями орендаря (lessee's incremental borrowing rate of interest)	Ставка відсотка, що її мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або, якщо її неможливо визначити, ставка, яку на початку строку оренди сплачував би орендар за запозичення коштів, необхідних для придбання активу, на подібний строк та з подібним забезпеченням.
зобов'язання (liability)	Теперішня заборгованість підприємства, яка виникає в результаті минулих подій, і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття у підприємства ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди.
заборгованість за кредитами (loans payable)	Фінансові зобов'язання крім короткострокової кредиторської заборгованості за товари чи послуги на умовах звичайного кредиту.
ринкова умова набуття права (market vesting condition)	Умова, від якої залежить ціна виконання, набуття права або можливість використання інструмента власного капіталу, що пов'язана з ринковою ціною інструментів власного капіталу підприємства, на кшталт досягнення певної ціни акцій або певного розміру внутрішньої вартості опціону на акції чи досягнення певного цільового рівня, визначеного на основі ринкової ціни інструментів власного капіталу підприємства по відношенню до індексу ринкових цін інструментів власного капіталу інших підприємств.
суттєвий (material)	Пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. Суттєвість залежить від розміру та характеру упущення чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Визначальним чинником може бути як розмір чи характер окремої статті, так і поєднання розміру та характеру.
оцінка (measurement)	Процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансової звітності у звіті про фінансовий стан та у звіті про сукупний дохід.

**мінімальні платежі за орендою
(minimum lease payments)**

Платежі протягом строку оренди, що вимагаються або можуть вимагатися з боку орендаря, за винятком непередбачених орендних платежів, вартості послуг і податків, що мають сплачуватись орендодавцем і відшкодовуватись йому, разом із:

- а) у випадку орендаря — будь-якими сумами, гарантованими орендарем чи будь-якою пов'язаною з орендарем стороною; або
- б) у випадку орендодавця — будь-якою ліквідаційною вартістю, гарантованою орендодавцем з боку:
 - i) орендаря;
 - ii) пов'язаної з орендарем сторони; або
 - iii) третьої сторони, не пов'язаної з орендарем, що фінансово спроможна виконувати зобов'язання за гарантією.

Водночас, якщо орендар має опціон на купівлю активу за ціною, яка, згідно з очікуваннями, буде достатньо нижчою за справедливую вартість на дату настання можливості використання опціону для обґрунтованої впевненості на дату початку оренди в тому, що цей опціон буде використано, то мінімальні платежі за орендою охоплюють мінімальні платежі протягом строку оренди до очікуваної дати використання цього опціону на купівлю та платіж, необхідний для його використання.

**монетарні статті
(monetary items)**

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

програми (виплат) за участю кількох працедавців (multi-employer (benefit) plans)

Програми з визначеним внеском (крім державних програм) або програми з визначеною виплатою (крім державних програм), які:

- а) об'єднують у пул активи, внесені різними підприємствами, що не перебувають під спільним контролем; і
- б) використовують ці активи для здійснення виплат працівникам більш ніж одного підприємства на тій основі, що розміри внесків і виплат визначаються без урахування того, в якому саме підприємстві працюють відповідні працівники.

чиста інвестиція в оренду (net investment in a lease)

Валова інвестиція в оренду, дисконтована за ставкою відсотка, неявно врахованою в оренді.

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

Власний капітал в дочірньому підприємстві, який не відноситься, прямо або опосередковано, до материнського підприємства.

примітки (до фінансової звітності (notes to financial statements))

Примітки містять інформацію на додаток до поданої в звіті про фінансовий стан, звіті про сукупний дохід, звіті про прибутки та збитки (якщо його подають), комбінованому звіті про дохід та нерозподілений прибуток (якщо його подають), звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів. Примітки надають описове пояснення чи розкриття відображених у цих звітах статей та інформацію про статті, які не відповідають вимогам до визнання у цих звітах.

умовна сума (notional amount)

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

мета фінансової звітності (objective of financial statements)	Надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки підприємства, яка є корисною для прийняття економічних рішень широким спектром користувачів, котрі не мають змоги вимагати складання звітності, що враховують специфіку їхніх потреб в інформації.
обтяжливий контракт (onerous contract)	Контракт, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від контракту.
операційна діяльність (operating activities)	Основна діяльність підприємства, що приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.
операційна оренда (operating lease)	Оренда, за якою не передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності. Оренда, яка не є операційною, вважається фінансовою.
інший сукупний дохід (other comprehensive income)	Статті доходів і витрат (включаючи коригування перекласифікації), що не визнані в прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ.
власники (owners)	Держателі інструментів, класифікованих як власний капітал.
материнське підприємство (parent)	Підприємство, що має одне або кілька дочірніх підприємств.
результати діяльності (performance)	Взаємозв'язок між доходом і витратами підприємства, який відображено у звіті про сукупний дохід.
активи програми (за програмою виплат працівникам) (plan assets (of an employee benefit plan))	Активи, утримувані фондом довгострокових виплат працівникам, і кваліфіковані страхові поліси.
виплати по закінченні трудової діяльності (post-employment benefits)	Виплати працівникам (крім виплат при звільненні), що здійснюються після завершення трудових відносин.
програми виплат по закінченні трудової діяльності (post-employment benefit plans)	Формальні або неформальні угоди, за якими підприємство здійснює виплати по закінченні трудової діяльності на користь одного чи кількох працівників.
теперішня вартість (present value)	Поточна оцінка теперішньої дисконтованої вартості майбутніх чистих грошових потоків у ході звичайної діяльності.
валюти подання (presentation currency)	Валюта, в якій подається фінансова звітність.
імовірний (probable)	Скоріше можливий, ніж неможливий.
прибуток або збиток (profit or loss)	Загальний розмір доходу з вирахуванням витрат, за винятком компонентів іншого сукупного доходу.
метод нарахування прогнозованих одиниць (projected unit credit method)	Метод актуарної оцінки, за яким кожний період надання послуг розглядають як такий, що веде до виникнення права на додаткову одиницю виплати, та окремо оцінюють кожну одиницю з метою формування остаточного зобов'язання (інколи його називають методом нарахованої виплати, розподіленої пропорційно на період надання послуг, або методом «виплати / роки надання послуг»).

**основні засоби
(property, plant and
equipment)**

Матеріальні активи, які:

- а) утримують для використання у виробництві чи при постачанні товарів, для надання в оренду чи для адміністративних цілей; та
- б) використовуватимуть, як очікується, протягом більш ніж одного періоду.

**перспективне
застосування (змін в
облікової політиці)
(prospective application
(of a change in
accounting policy))**

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

забезпечення (provision)

Зобов'язання з невизначеним строком або сумою погашення.

обачність (prudence)

Дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінюванні за умов невизначеності, для того, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати — занижені.

**підзвітний суспільству
(public accountability)**

Підприємство є підзвітним суспільству, якщо:

- а) його боргові зобов'язання чи інструменти власного капіталу перебувають в обігу на публічному ринку або у процесі випуску для обігу на публічному ринку (вітчизняній чи іноземній фондовій біржі або позабіржовому ринку, включаючи місцевий та регіональний ринки); або
- б) він утримує на відповідальному зберіганні активи великої групи сторонніх осіб, що є одним із основних видів його діяльності.

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

Цінні папери, що перебувають в обігу на публічному ринку або у процесі випуску для обігу на публічному ринку (вітчизняній чи іноземній фондовій біржі або позабіржовому ринку, включаючи місцевий та регіональний ринки).

визнання (recognition)

Процес включення до звіту про фінансовий стан чи звіту про сукупний дохід статті, яка відповідає визначенню активу, зобов'язання, власного капіталу, доходу або витрат і задовольняє такі критерії:

- а) є ймовірність надходження до підприємства або вибуття у нього будь-яких майбутніх економічних вигод, пов'язаних зі статтею; та
- б) стаття має собівартість або вартість, яку можна достовірно оцінити.

**сума очікуваного
відшкодування
(recoverable amount)**

Більша з двох оцінок активу (або одиниці, яка генерує грошові кошти): справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж або його вартість при використанні.

**пов'язана сторона
(related party)**

Пов'язана сторона — це фізична особа чи підприємство, які пов'язані із підприємством, що складає свою фінансову звітність (підприємство, що звітує):

- a) фізична особа або близький родич такої фізичної особи вважаються пов'язаними із підприємством, що звітує, якщо така особа:
 - i) є членом провідного управлінського персоналу підприємства материнського підприємства;
 - ii) здійснює контроль або спільний контроль над підприємством, що звітує; або
 - iii) здійснює значний вплив на підприємство, що звітує;
- б) підприємство вважається пов'язаним із підприємством, що звітує, якщо існує будь-яка з таких умов:
 - i) підприємство та підприємство, що звітує, належать до однієї й тієї самої групи (це означає, що кожне материнське та дочірнє підприємство, і споріднене дочірнє підприємство пов'язані одне з одним);
 - ii) одне підприємство є асоційованим або спільним підприємством іншого підприємства (або асоційованим чи спільним підприємством члена групи, до якої належить інше підприємство);
 - iii) обидва підприємства є спільними підприємствами одного й того самого третього підприємства;
 - iv) одне підприємство є спільним підприємством третього підприємства, а інше підприємство — асоційованим підприємством третього підприємства;
 - v) підприємство — це програма виплат по закінченні трудової діяльності на користь працівників або підприємство, що звітує, або підприємство, пов'язане із підприємством, що звітує. Якщо підприємство, що звітує, сам є такою програмою, то роботодавці-спонсори також вважаються пов'язаними із підприємством, що звітує;
 - vi) підприємство перебуває під контролем або спільним контролем особи, що зазначена в пункті a);
 - vii) підприємство або будь-який член групи, до якої він належить, надає послуги провідного управлінського персоналу підприємству, що звітує, чи його материнському підприємству;
 - viii) особа, зазначена в підпункті (a)(ii) справляє значний вплив на підприємство або представника провідного управлінського персоналу підприємства (чи його материнського підприємства).

**операція з пов'язаною
стороною (related party
transaction)**

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

доречність (relevance)	Властивість інформації, що дозволяє їй впливати на економічні рішення користувачів, допомагаючи їм оцінити минулі, нинішні чи майбутні події, або підтверджуючи чи виправляючи їхні минулі оцінки.
достовірність (reliability)	Властивість інформації, що забезпечує відсутність в неї суттєвих помилок та упередженості й достовірно відображає те, що вона призначена відображати або, як обґрунтовано можна очікувати, буде відображати.
звітна дата (reporting date)	Кінцева дата останнього періоду, за який складена фінансова звітність або проміжна фінансова звітність.
звітний період (reporting period)	Період, за який складена фінансова звітність або проміжна фінансова звітність.
дослідження (research)	Оригінальне та заплановане вивчення з метою здобуття нових наукових або технічних знань і їх розуміння.
ліквідаційна вартість (активу) (residual value (of an asset))	Оцінка суми, яку підприємство отримало б на даний час від вибуття активу після вирахування попередньо оцінених витрат на вибуття, якби актив був застарілим та перебував у стані, який очікується наприкінці його строку корисної експлуатації.
ретроспективне застосування (зміни в обліковій політиці) (restrospective application (of a change in accounting policy))	Застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов таким чином, ніби ця політика застосовувалась завжди.
дохід від звичайної діяльності (revenue)	Валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в рамках звичайного перебігу діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті таких надходжень, а не в результаті внесків учасників власного капіталу
окрема фінансова звітність (separate financial statements)	Звітність, подана підприємством, в якій підприємство мало змогу зробити вибір згідно з пунктами 9.25–9.26 на користь обліку своїх інвестицій у дочірні підприємства, спільно контрольовані підприємства та асоційовані підприємства або за собівартістю з вирахуванням зменшення корисності, за справедливою вартістю з визнанням змін у справедливій вартості в прибутку або збитку або за методом участі в капіталі в порядку, встановленому пунктом 14.8.
угода про концесію на обслуговування (service concession arrangement)	Угода, за якою уряд або інший державний орган залучають приватну компанію для розробки (чи модернізації) таких інфраструктурних активів концесієдавця, як дороги, мости, тунелі, аеропорти, розподільчі енергомережі, тюрми чи лікарні, управління ними чи їх експлуатації.
тяжка гіперінфляція (severe hyperinflation)	Валюта країни з гіперінфляційною економікою зазнає тяжкої гіперінфляції, якщо вона має обидві з таких характеристик: а) немає достовірного загального індексу цін для всіх підприємств, що здійснюють операції та мають залишки у відповідній валюті; та б) відсутня можливість обміну між валютою та відносно стабільною іноземною валютою.

угода про платіж на основі акцій (share-based payment arrangement)

Угода між підприємством (або іншим підприємством зі складу групи чи акціонером будь-якого підприємства зі складу групи) та іншою стороною (в тому числі, працівником), яка надає іншій стороні право отримувати:

- а) грошові кошти або інші активи підприємства в сумах, визначених на основі ціни (або вартості) інструментів власного капіталу (включаючи акції або опціони на акції) підприємства або іншого підприємства зі складу групи; або
- б) інструменти власного капіталу (включаючи акції або опціони на акції) підприємства або іншого підприємства зі складу групи за умови виконання визначених умов набуття права (за їх наявності).

операція платежу на основі акцій (share-based payment transaction)

Операція, в якій підприємство:

- а) одержує товари чи послуги від постачальника відповідних товарів або послуг (в тому числі, від працівника) в рамках угоди про платіж на основі акцій;
- б) несе зобов'язання зі здійснення розрахунків за операцією з постачальником у рамках угоди про платіж на основі акцій у разі одержання таких товарів чи послуг іншим підприємством зі складу групи.

малі та середні підприємства (small and medium-sized entities)

Підприємства, які:

- а) не підзвітні суспільству; і
- б) оприлюднюють фінансову звітність загального призначення для зовнішніх користувачів.

Підприємство підзвітне суспільству, якщо:

- а) він подає свою фінансову звітність у комісію з цінних паперів або інший орган регулювання з метою випуску інструментів будь-якого класу для обігу на публічному ринку або перебуває в процесі такого подання; або
- б) він утримує на відповідальному зберіганні активи великої групи сторонніх осіб, що є одним із основних видів його діяльності.

держава (state)

Загальнодержавний, регіональний або місцевий уряд.

державна програма (виплат працівникам) (state (employee benefit plan))

Передбачені законодавством програми виплат працівникам, які охоплюють усі підприємства (або всі підприємства певної категорії: наприклад, певної галузі) та якими управляють загальнодержавні або місцеві органи влади чи інші відомства (наприклад, незалежне агентство, створене спеціально з цією метою), які не перебувають під контролем або впливом з боку підприємства, що звітує.

звіт про рух грошових коштів (statement of cash flows)

Фінансовий звіт, у якому подається інформація про зміни грошових коштів підприємства та їх еквівалентів за період, причому зміни протягом періоду наводяться окремо в розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

звіт про зміни у власному капіталі (statement of changes in equity)

Фінансовий звіт, у якому зазначається прибуток або збиток за період; статті доходів і витрат, що визнаються безпосередньо у власному капіталі, за період; вплив змін в обліковій політиці та виправлення помилок, визнаних у відповідному періоді, а також (залежно від форми звіту про зміни у власному капіталі, обраної підприємством) суми операцій з власниками, які діють згідно зі своїми повноваженнями власників, за відповідний період.

звіт про сукупний дохід (statement of comprehensive income)

Фінансовий звіт, у якому відображаються всі визнані у періоді статті доходів та витрат, включаючи статті, визнані при визначенні прибутку або збитку (що є проміжною сумою у звіті про сукупний дохід) та статті іншого сукупного доходу. Якщо підприємство вирішує подавати як звіт про прибутки та збитки, так і звіт про сукупний дохід, то звіт про сукупний дохід починається з прибутку або збитку, а потім подає статті іншого сукупного доходу.

звіт про фінансовий стан (statement of financial position)

Фінансовий звіт, у якому відображається взаємозв'язок між активами, зобов'язаннями та власним капіталом підприємства на певну дату (він також називається «баланс»).

звіт про дохід та нерозподілений прибуток (statement of income and retained earnings)

Фінансовий звіт, у якому відображаються прибуток або збиток і зміни в розмірі нерозподіленого прибутку за період.

дочірнє підприємство (subsidiary)

Підприємство — в тому числі підприємство, що не є корпорацією (наприклад, партнерство), — яке контролюється іншим підприємством (відомим як «материнське підприємство»).

податкова база (tax base)

Податкова база активу чи зобов'язання — це сума, віднесена на такий актив або зобов'язання в цілях сплати податку.

витрати на сплату податку (tax expense)

Сукупна сума, що включається до загального сукупного доходу або власного капіталу за звітний період у зв'язку з поточним податком і відстроченим податком.

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

Прибуток (збиток) за звітний період, на підставі якого сплачуються або повертаються податки на прибуток, визначений згідно з правилами, що встановлюються податковими органами. Оподатковуваний прибуток дорівнює оподатковуваному доходу мінус суми, що вираховуються з оподатковуваного доходу.

тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню (taxable temporary differences)

Тимчасові різниці, які призведуть до виникнення оподатковуваних сум при визначенні оподатковуваного прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів при відшкодуванні або сплаті балансової вартості активу чи зобов'язання.

тимчасові різниці (temporary differences)

Різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання у звіті про фінансовий стан та його податковою базою.

виплати при звільненні (termination benefits)

Виплати працівникам, що підлягають сплаті в результаті:

- а) прийняття підприємством рішення про звільнення працівника до встановленої дати його виходу на пенсію; або
- б) прийняття працівником рішення про добровільне звільнення в обмін на ці виплати.

різниці в часі (timing differences)

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

своєчасність (timeliness)	Надання у фінансовій звітності інформації протягом періоду прийняття рішення.
загальний сукупний дохід (total comprehensive income)	Зміна розміру власного капіталу протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, окрім змін, що є наслідком операцій з власниками, які діють згідно зі своїми повноваженнями власників (дорівнює сумі прибутку або збитку та іншого сукупного доходу).
витрати на операцію (фінансові інструменти) (transaction costs (financial instruments))	Додаткові витрати, що можуть бути безпосередньо віднесені на придбання, видачу або вибуття фінансового інструмента. Додаткові витрати — це витрати, які б не було понесено, якби не відбулося придбання чи випуску підприємством фінансового інструмента, або його вибуття.
викуплені власні акції (treasury shares)	Інструменти власного капіталу самого підприємства, утримувані підприємством або іншими членами консолідованої групи.
зрозумілість (understandability)	Властивість інформації, яка робить її доступною для користувачів, що мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку й прагнуть вивчати інформацію з достатньою ретельністю.
строк корисного використання (useful life)	Період, протягом якого підприємство очікує використовувати актив, або кількість одиниць продукції чи подібних одиниць, які підприємство очікує отримати від активу.
вартість при використанні (value in use)	Теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, буде отримано від активу чи одиниці, яка генерує грошові кошти.
спільноконтролюючий учасник (venturer)	Учасник спільного підприємства, який здійснює спільний контроль над цим спільним підприємством.
набувати право (vest)	Отримувати право. У рамках угоди про платіж на основі акцій контрагент набуває право на одержання грошових коштів, інших активів або інструментів власного капіталу підприємства, коли право контрагента більше не залежить від виконання будь-яких умов набуття права.
гарантовані виплати працівникам (vested benefits)	Виплати, права на які (згідно з умовами програми пенсійних виплат) не залежать від майбутньої трудової діяльності.
умови набуття права (vesting conditions)	Умови, якими визначається, чи одержує підприємство послуги, що надають контрагентові право на одержання грошових коштів, інших активів або інструментів власного капіталу підприємства на підставі угоди про платіж на основі акцій. Умови набуття права — це або умови обслуговування, або умови виконання. Умови обслуговування вимагають від контрагента завершити надання послуг протягом певного періоду. Умови виконання вимагають від контрагента завершити надання послуг протягом певного періоду та досягти встановлених показників діяльності (на кшталт установленого приросту прибутку підприємства протягом установленого періоду). Умова виконання може містити ринкову умову набуття права.
період набуття права (vesting period)	Період, протягом якого мають бути виконані всі умови набуття права, встановлені за угодою про платіж на основі акцій.