

Міжнародний стандарт фінансової звітності 14

Відстрочені рахунки тарифного регулювання

Мета

- 1 Мета цього Стандарту – визначити вимоги щодо відображення у фінансовій звітності *залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання*, які виникають, коли суб'єкт господарювання надає товари або послуги клієнтам за ціною або тарифом, що підлягає *тарифному регулюванню*.
- 2 Задля досягнення цієї мети Стандарт вимагає:
 - а) внесення обмежених змін до облікової політики, яка застосовувалась відповідно до попередніх загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (*попередніх ЗПБО*) для залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які пов'язані головним чином, з поданням цих рахунків; та
 - б) розкриття інформації, яка:
 - i) ідентифікує та пояснює суми, визнані у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що виникають внаслідок тарифного регулювання; та
 - ii) допомагає користувачам фінансової звітності зрозуміти суми, строки отримання та ступінь невизначеності майбутніх грошових потоків, пов'язаних із будь-якими визнаними залишками за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- 3 Вимоги цього Стандарту дозволяють суб'єкту господарювання, у межах сфери його застосування, продовжувати обліковувати залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання у своїй фінансовій звітності відповідно до попередніх ЗПБО, коли він приймає до застосування МСФЗ з урахуванням обмежених змін, вказаних у пункті 2 вище.
- 4 Крім того, цей Стандарт передбачає деякі винятки або звільнення від застосування вимог інших Стандартів. Усі визначені вимоги щодо подання у звітності залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, а також будь-які винятки або звільнення від застосування вимог інших Стандартів, які пов'язані з такими залишками, викладені у цьому Стандарті, а не у таких інших Стандартах.

Сфера застосування

- 5 Суб'єкту господарювання дозволяється застосовувати вимоги цього Стандарту у своїй *першій фінансовій звітності за МСФЗ* тоді і лише тоді, коли він:
 - а) здійснює *діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню*; та
 - б) визнає суми, які кваліфікуються як залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання, у своїй фінансовій звітності відповідно до попередніх ЗПБО.
- 6 Суб'єкт господарювання застосовує вимоги цього Стандарту у своїй фінансовій звітності для наступних періодів тоді і лише тоді, коли у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ він визнає залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання, прийнявши рішення застосовувати вимоги цього Стандарту.
- 7 У цьому Стандарті не розглядаються інші аспекти здійснення обліку суб'єктами господарювання, які займаються діяльністю, яка підлягає тарифному регулюванню. При застосуванні вимог цього Стандарту будь-які суми, яким за іншими Стандартами дозволено або від яких вимагається бути визнаними як активи або зобов'язання, не повинні включатися у суми, класифіковані як залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- 8 Суб'єкт господарювання, який належить до сфери застосування цього Стандарту та обрав застосовувати його, повинен застосовувати усі його вимоги до всіх залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які виникають внаслідок усієї діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню, цього суб'єкта господарювання.

Тимчасові звільнення від застосування вимог пункту 11 МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки"

- 9 Суб'єкт господарювання, що здійснює діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню, та який належить до сфери застосування цього Стандарту і обрав його застосовувати, розробляючи свою облікову політику щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, повинен застосовувати пункти 10 і 12 МСБО 8.
- 10 Пункти 11–12 МСБО 8 визначають джерела вимог та керівництва, які управлінський персонал повинен або може брати до уваги, розробляючи облікову політику щодо певної статті, якщо жоден відповідний Стандарт не застосовується конкретно до цієї статті. Цей Стандарт звільняє суб'єкта господарювання від вимоги застосовувати пункт 11 МСБО 8 до своєї облікової політики щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Відповідно, суб'єктам господарювання, які визнають залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання або як окремі статті, або як частину балансової вартості інших активів чи зобов'язань відповідно до своїх попередніх ЗПБО, дозволяється продовжувати визнавати ці залишки відповідно до цього Стандарту шляхом звільнення від вимоги застосування пункту 11 МСБО 8, з урахуванням усіх змін щодо подання, які вимагаються пунктами 18–19 цього Стандарту.

Продовження дії чинної облікової політики

- 11 На момент первісного застосування цього Стандарту суб'єкт господарювання повинен продовжувати застосовувати свою облікову політику, розроблену за попередніми ЗПБО, щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, за винятком будь-яких змін, дозволених пунктами 13–15. Однак, подання таких сум має відповідати вимогам щодо подання, викладеним у цьому Стандарті, які можуть вимагати внесення змін до політики суб'єкта господарювання щодо подання, розробленої за попередніми ЗПБО (див. пункти 18–19).
- 12 Суб'єкт господарювання застосовує політику, визначену відповідно до пункту 11, послідовно у наступні періоди, окрім змін, дозволених пунктами 13–15.

Зміни в обліковій політиці

- 13 Суб'єкт господарювання не повинен змінювати свою облікову політику для того, щоб розпочати визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Суб'єкт господарювання може лише змінювати свою облікову політику стосовно визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, якщо внаслідок такої зміни фінансова звітність стає більш доречною для потреб користувачів щодо прийняття економічних рішень і водночас не стає менш достовірною¹ або більш достовірною і не стає менш доречною для таких потреб. Суб'єкт господарювання складає судження щодо доречності та достовірності за допомогою критеріїв, викладених у пункті 10 МСБО 8.
- 14 Цей Стандарт не звільняє суб'єктів господарювання від застосування пунктів 10 або 14–15 МСБО 8 до змін в обліковій політиці. Щоб обґрунтувати зміну своєї облікової політики щодо залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, суб'єкт господарювання повинен продемонструвати, що внаслідок такої зміни його фінансова звітність краще відповідатиме критеріям, викладеним у пункті 10 МСБО 8. Проте така зміна не обов'язково повинна

¹ У 2010 р. РМСБО змінила "Концептуальну основу складання та подання фінансової звітності", прийняту РМСБО у 2001 р. (Основа) на "Концептуальну основу фінансової звітності" (Концептуальна основа). Термін "правдиве подання", використаний у Концептуальній основі, виданій у 2010 р., і також використаний у переглянутій версії Концептуальної основи, виданої у 2018 р., охоплює основні характеристики, які в Основі названо "достовірність". Вимога пункту 13 цього Стандарту ґрунтується на вимогах МСБО 8, який зберігає термін "достовірний".

забезпечувати повну відповідність цим критеріям щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання.

- 15 Пункти 13–14 застосовуються як до змін, здійснених на момент первісного застосування цього Стандарту, так і до змін, здійснених у наступних звітних періодах.

Взаємодія з іншими Стандартами

- 16 Будь-який конкретний виняток, звільнення від застосування чи додаткові вимоги, пов'язані зі взаємодією цього Стандарту з іншими Стандартами, викладені у цьому Стандарті (див. пункти Б7–Б28). За відсутності будь-якого такого винятку, звільнення від застосування або додаткових вимог інші Стандарти слід застосовувати до залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання у такий самий спосіб, у який вони застосовуються до активів, зобов'язань, доходів та витрат, визнаних відповідно до інших Стандартів.
- 17 За певних обставин може виникнути потреба застосувати інший Стандарт до залишку за відстроченим рахунком тарифного регулювання, який був оцінений відповідно до облікової політики суб'єкта господарювання, запровадженої відповідно до пунктів 11–12, аби належно відобразити такий залишок у фінансовій звітності. Наприклад, суб'єкт господарювання може провадити діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню, в іншій країні, для якої операції та залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання деноміновані у валюті, яка не є функціональною валютою суб'єкта господарювання, що звітує. Залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання та зміни цих залишків перераховують у валюту подання із застосуванням вимог МСБО 21 *"Вплив змін валютних курсів"*.

Подання

Зміни у поданні

- 18 Цей Стандарт запроваджує вимоги щодо подання, окреслені в пунктах 20–26, для залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, визнаних відповідно до пунктів 11–12. При застосуванні цього Стандарту залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання визнаються у звіті про фінансовий стан додатково до активів та зобов'язань, визнаних відповідно до інших Стандартів. Ці вимоги щодо подання дозволяють відокремити вплив визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання від вимог інших Стандартів щодо фінансової звітності.
- 19 Окрім статей, які необхідно подавати у звіті про фінансовий стан та у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід відповідно до МСБО 1 *"Подання фінансової звітності"*, суб'єкт господарювання, який застосовує цей Стандарт, повинен подавати усі залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання та зміни таких залишків відповідно до пунктів 20–26.

Класифікація залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання

- 20 Суб'єкт господарювання подає окремими рядками у звіті про фінансовий стан:
- а) загальну суму всіх дебетових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання; та
 - б) загальну суму всіх кредитових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- 21 Якщо суб'єкт господарювання подає поточні та непоточні активи, а також поточні та непоточні зобов'язання як окремі класифікації у своєму звіті про фінансовий стан, то він не повинен класифікувати загальні суми залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання як поточні або непоточні. Натомість окремі рядки, що вимагаються згідно з пунктом 20, повинні бути відокремлені від активів та зобов'язань, які подаються відповідно до інших Стандартів із використанням проміжних підсумкових загальних сум, які

наводяться до подання у звітності залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання.

Класифікація змін залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання

- 22 Суб'єкт господарювання подає у розділі „Інший сукупний дохід“ звіту про прибуток або збиток та інший сукупний дохід чисту зміну всіх залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання за звітний період, які пов'язані зі статтями, визнаними у складі іншого сукупного доходу. Окремими рядками слід подавати чисту зміну таких залишків за статтями, які відповідно до інших Стандартів:
- а) не будуть у подальшому перекласифіковані у прибуток або збиток; та
 - б) будуть у подальшому перекласифіковані у прибуток або збиток після виконання певних умов.
- 23 Суб'єкт господарювання подає окремим рядком у розділі „Прибуток або збиток“ звіту про прибуток або збиток та інший сукупний дохід або в окремому звіті про прибуток або збиток решту чистої зміни усіх залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання за звітний період, за винятком змін, які не відображені у прибутку або збитку, таких як придбані суми. Цей окремий рядок має бути відокремлений від доходів та витрат, які подаються відповідно до інших Стандартів шляхом використання проміжної загальної суми, яка подається до чистої зміни залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- 24 Якщо суб'єкт господарювання визнає відстрочений податковий актив або відстрочене податкове зобов'язання внаслідок визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, то він подає отриманий у результаті відстрочений податковий актив (зобов'язання) та відповідну зміну такого відстроченого податкового активу (зобов'язання) у складі відповідних залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання та змін таких залишків, а не у складі загальної суми, яка подається відповідно до МСБО 12 „Податки на прибуток“ для відстрочених податкових активів (зобов'язань) та податкових витрат (доходів) (див. пункти Б9–Б12).
- 25 Якщо суб'єкт господарювання подає припинену діяльність або групу вибуття відповідно до МСФЗ 5 „Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність“, то суб'єкт господарювання подає будь-які пов'язані з ними залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання та чисту зміну таких залишків, у залежності від обставин, у складі залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання та змін таких залишків, а не у складі груп вибуття або припиненої діяльності (див. пункти Б19–Б22).
- 26 Якщо суб'єкт господарювання подає прибуток на акцію відповідно до МСБО 33 „Прибуток на акцію“, то суб'єкт господарювання подає додатковий базисний та розбавлений прибуток на акцію, які обчислюються з використанням сум прибутку, яких вимагає МСБО 33, але з вирахуванням змін залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання (див. пункти Б13–Б14).

Розкриття інформації

Мета

- 27 Суб'єкт господарювання, який обрав застосовувати цей Стандарт, розкриває інформацію, яка дозволить користувачам оцінити:
- а) характер та ризики, пов'язані з тарифним регулюванням, яке встановлює ціну(ціни), яку суб'єкт господарювання може виставляти клієнтам за товари або послуги, які він надає; та
 - б) вплив такого тарифного регулювання на його фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки.
- 28 Якщо будь-які вимоги щодо розкриття інформації, викладені у пунктах 30–36, не вважаються доречними для досягнення мети, зазначеної у пункті 27, то їх можна пропустити при складанні фінансової звітності. Якщо розкритої інформації, наданої відповідно до пунктів 30–36, недостатньо для досягнення мети, зазначеної у пункті 27, то суб'єкт господарювання розкриває додаткову інформацію, яка необхідна для досягнення цієї мети.

- 29 Для досягнення мети розкриття інформації, зазначеної у пункті 27, суб'єктові господарювання слід взяти до уваги таке:
- а) рівень деталізації, необхідний для задоволення вимог щодо розкриття інформації;
 - б) те, якої ваги надати кожній з таких різноманітних вимог;
 - в) який ступінь агрегування або дезагрегування обрати; та
 - г) чи потрібна користувачам фінансової звітності додаткова інформація, щоб оцінити розкриті кількісну інформацію.

Пояснення діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню

- 30 Щоб допомогти користувачеві фінансової звітності оцінити характер діяльності суб'єкта господарювання, яка підлягає тарифному регулюванню, а також пов'язані з цією діяльністю ризики, суб'єкт господарювання повинен для кожного виду діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню, розкривати таку інформацію:
- а) стислий опис характеру та масштабів діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню, а також характер процесу встановлення тарифів;
 - б) ідентифікація регулятора (регуляторів) тарифів. Якщо регулятором тарифів є пов'язана сторона (як визначено в МСБО 24 "*Розкриття інформації про пов'язані сторони*"), то суб'єкт господарювання розкриває цей факт разом із поясненням того, яким чином вона пов'язана;
 - в) як на майбутнє відшкодування кожного класу (тобто кожного виду витрат або доходів) дебетового залишку за відстроченим рахунком тарифного регулювання або сторнування кожного класу кредитового залишку за відстроченим рахунком тарифного регулювання впливають ризики та невизначеність, наприклад:
 - i) ризик попиту (наприклад, зміни ставлення споживачів, наявність альтернативних джерел постачання або рівень конкуренції);
 - ii) регуляторний ризик (наприклад, подання або ухвалення заяви про встановлення тарифів або оцінка суб'єктом господарювання очікуваних майбутніх регуляторних заходів); та
 - iii) інші ризики (наприклад, валютний або інші ринкові ризики).
- 31 Розкриття інформації, які вимагаються згідно з пунктом 30, мають бути здійснені у фінансовій звітності або безпосередньо у примітках, або включені як посилання у фінансовій звітності на певний інший звіт (наприклад, коментар управлінського персоналу або звіт про ризики), доступний для користувачів фінансової звітності на тих самих умовах, що й фінансова звітність, і у той самий час. Якщо така інформація не включена у фінансову звітність безпосередньо або як посилання, то фінансова звітність є неповною.

Пояснення визнаних сум

- 32 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про основу, на якій здійснюється визнання та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, а також спосіб їхньої первісної та подальшої оцінки, у тому числі способи оцінки залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання на предмет можливості відшкодування та розподілу будь-яких збитків від зменшення корисності.
- 33 Для кожного виду діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню, суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію для кожного класу залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання:
- а) узгодження балансової вартості на початок і на кінець періоду в таблиці, якщо інший формат не буде доречнішим. Вирішуючи питання про необхідний ступінь деталізації (див. пункти 28–29), суб'єкт господарювання застосовує судження, проте, як правило, доречними є такі компоненти:
 - i) суми, які були визнані у поточному періоді у звіті про фінансовий стан як залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання;

- ii) суми, визнані у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід, які пов'язані із залишками, що вже відшкодовані (іноді їх називають амортизованими) або сторновані у поточному періоді; та
 - iii) інші суми, ідентифіковані окремо, які вплинули на залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання, такі як суми зменшення корисності, об'єкти, придбані або отримані у процесі об'єднання бізнесу, об'єкти, які вибули, або вплив змін валютних курсів чи ставок дисконту;
- б) ставка доходності чи ставка дисконту (у тому числі нульова ставка або діапазон ставок, залежно від обставин), використана для відображення часової вартості грошей, що застосовується до кожного класу залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання; та
- в) кількість періодів, протягом яких суб'єкт господарювання сподівається відшкодувати (чи амортизувати) балансову вартість кожного класу дебетових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання або сторнувати кожний клас кредитових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- 34 Якщо тарифне регулювання впливає на суми і час визнання витрат (доходів) суб'єкта господарювання із податку на прибуток, то суб'єкт господарювання розкриває інформацію про вплив тарифного регулювання на суми поточного та відстроченого визнаного податку. Крім того, суб'єкт господарювання окремо розкриває інформацію про будь-який залишок за відстроченими рахунками тарифного регулювання, пов'язаний з оподаткуванням, а також відповідну зміну такого залишку.
- 35 Якщо суб'єкт господарювання розкриває інформацію відповідно до МСФЗ 12 "*Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання*" про частку участі у дочірньому, асоційованому або спільному підприємстві, яке здійснює діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню, і щодо якої залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання визнаються відповідно до цього Стандарту, то суб'єкт господарювання розкриває інформацію про суми, включені щодо дебетових та кредитових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, а також чисту зміну таких залишків для часток участі, інформація про які розкривається (див. пункти Б25–Б28).
- 36 Якщо суб'єкт господарювання робить висновок про те, що залишок за відстроченим рахунком тарифного регулювання більше не може бути відшкодований або сторнований, то він розкриває цей факт, причину того, чому він більше не може бути відшкодований або сторнований, а також суму, на яку зменшено цей залишок за відстроченим рахунком тарифного регулювання.

Додаток А Визначення термінів

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту.

Перша фінансова звітність за МСФЗ (First IFRS financial statements)	Перша річна фінансова звітність, у якій суб'єкт господарювання приймає до застосування Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), чітко і беззаперечно стверджуючи про її відповідність МСФЗ.
Суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ (First-time adopter)	Суб'єкт господарювання, який подає свою першу фінансову звітність за МСФЗ .
Попередні ЗПБО (Previous GAAP)	Основа бухгалтерського обліку, якою користується суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ , безпосередньо перед початком застосування МСФЗ.
Діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню (Rate-regulated activities)	Діяльність суб'єкта господарювання, яка підлягає тарифному регулюванню
Тарифне регулювання (Rate regulation)	Система тарифоутворення для встановлення цін, які можуть бути виставлені клієнтам за товари або послуги, причому така система підлягає нагляду з боку регулятора тарифів та/або його ухваленню.
Регулятор тарифів (Rate regulator)	Уповноважений орган, який за статутом чи нормативно-правовими актами має право встановлювати тарифи або діапазон тарифів, які є обов'язковими для суб'єкта господарювання. Регулятором тарифів може бути третя сторона або сторона, пов'язана із суб'єктом господарювання, в тому числі власний керівний орган суб'єкта господарювання, якщо такий орган вимагається за статутом чи нормативно-правовими актами для встановлення тарифів як в інтересах споживачів, так і для забезпечення загальної фінансової життєздатності суб'єкта господарювання.
Залишок за відстроченим рахунком тарифного регулювання (Regulatory deferral account balance)	Залишок за будь-яким рахунком витрат (або доходів), який не буде визнаний як актив або зобов'язання відповідно до інших Стандартів, але який кваліфікується для відстрочення, оскільки він включений, або передбачається, що він буде включений, регулятором тарифів при встановленні тарифу (тарифів), які можуть бути виставлені клієнтам.

Додаток Б Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту.

Діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню

- Б1 В минулому тарифне регулювання застосовувалося до всіх видів діяльності суб'єкта господарювання. Проте зараз, коли здійснюються операції придбання, а також має місце диверсифікація та дерегуляція, тарифне регулювання може застосовуватися лише до частини видів діяльності суб'єкта господарювання, і, отже, тепер у суб'єкта господарювання є види діяльності, які підлягають і не підлягають тарифному регулюванню. Цей Стандарт застосовується лише до тих видів діяльності, які підлягають тарифному регулюванню, на які розповсюджуються передбачені статутом або нормативно-правовими актами обмеження у результаті дій регулятора тарифів, незалежно від виду суб'єкта господарювання чи галузі, до якої він належить.
- Б2 Суб'єкт господарювання не застосовує цей Стандарт до тих видів діяльності, які регулюються самостійно (тобто видів діяльності, стосовно яких ціноутворення не визначається певною системою, нагляд за якою та/або ухвалення якої здійснює регулятор тарифів). Це не перешкоджає суб'єктові господарювання мати право на застосування цього Стандарту, якщо:
- а) власний керівний орган суб'єкта господарювання або його пов'язана сторона встановлює тарифи як в інтересах клієнтів, так і для забезпечення загальної фінансової життєздатності суб'єкта господарювання у визначених межах певної системи ціноутворення; та
 - б) ця система підлягає нагляду та/або ухваленню з боку уповноваженого органу, який має таке право за статутом або нормативно-правовими актами.

Продовження дії чинної облікової політики

- Б3 Для цілей цього Стандарту залишок за відстроченими рахунками тарифного регулювання визначається як залишок будь-якого рахунку витрат (або доходів), який не буде визнаний як актив або зобов'язання відповідно до інших Стандартів, але який кваліфікується для відстрочення, оскільки його включено, або передбачається, що буде включено, регулятором тарифів під час встановлення тарифу (тарифів), які можуть бути виставлені клієнтам. Деякі статті витрат (доходів) можуть виходити за межі тарифів, оскільки, наприклад, очікується, що суми за цими статтями не будуть прийняті регулятором тарифів або вони не належать до сфери застосування тарифного регулювання. Тому така стаття визнається як доходи або витрати того періоду, у якому вони були понесені, окрім випадків коли інший Стандарт дозволяє або вимагає включити її до балансової вартості активу або зобов'язання.
- Б4 В деяких випадках інші Стандарти однозначно забороняють суб'єктові господарювання визнавати у звіті про фінансовий стан залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які можуть бути визнані окремо або у складі інших статей, таких як основні засоби, відповідно до облікової політики, розробленої відповідно до попередніх ЗПБО. Однак, відповідно до пункту 11 цього Стандарту суб'єкт господарювання, який обрав застосовувати цей Стандарт у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ, застосовує звільнення від вимоги застосовувати пункт 11 МСБО 8 аби продовжувати застосування своєї облікової політики, розробленої відповідно до попередніх ЗПБО, щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. У такій обліковій політиці можуть бути передбачені, наприклад, такі методи:
- а) визнання дебетового залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання, якщо суб'єкт господарювання має право, у результаті фактичних або очікуваних дій регулятора тарифів, збільшити тарифи у майбутніх періодах для відшкодування своїх допустимих витрат (тобто витрат, відшкодування яких передбачено за рахунок регульованого тарифу (тарифів));
 - б) визнання у формі дебетового або кредитового залишку за відстроченими рахунками

тарифного регулювання суми, еквівалентної будь-якому збитку або прибутку внаслідок вибуття або списання як об'єктів основних засобів, так і нематеріальних активів, відшкодування або сторнування якої передбачається за рахунок майбутніх тарифів;

- в) визнання кредитового залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання, якщо від суб'єкта господарювання вимагається, у результаті фактичних або очікуваних дій регулятора тарифів, зменшити тарифи у майбутніх періодах для сторнування надмірного відшкодування допустимих витрат (тобто сум, які перевищують суму відшкодування, визначену регулятором тарифів); та
- г) оцінка залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання на недисконтованій основі або на дисконтованій основі з використанням ставки відсотка або ставки дисконту, визначених регулятором тарифів.

Б5 Далі наведено приклади видів витрат, які регулятори тарифів можуть дозволити у своїх рішеннях щодо встановлення тарифів і які суб'єкт господарювання може, відповідно, визнати у складі залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання:

- (i) коливання обсягу операцій або цін придбання;
- (ii) вартість ухвалених ініціатив "зеленої енергії" (яка перевищує суми, капіталізовані як частина первісної вартості основних засобів відповідно до МСБО 16 "Основні засоби");
- (iii) накладні витрати, які не відносяться прямо на певні статті і які для цілей тарифного регулювання вважаються капітальними витратами (але які не дозволяється, відповідно до МСБО 16, включати у первісну вартість об'єкта основних засобів);
- (iv) витрати на скасування проекту;
- (v) витрати на відшкодування шкоди у результаті стихійного лиха; та
- (vi) умовна частка відсотка (у тому числі суми, дозволені щодо фондів, які використовуються під час будівництва, що забезпечує суб'єктові господарювання прибуток від власного капіталу, а також позик).

Б6 Залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання, як правило, являють собою часові різниці між визнанням статей доходів або витрат для цілей регулювання та визнанням цих статей для цілей фінансової звітності. Якщо суб'єкт господарювання змінює облікову політику в результаті першого прийняття до застосування МСФЗ або першого застосування нового або переглянутого Стандарту, то можуть виникнути нові або переглянуті часові різниці, які створюють нові або переглянуті залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Заборона, викладена в пункті 13, яка не дозволяє суб'єкту господарювання змінювати свою облікову політику для того, щоб розпочати визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, не забороняє визнавати нові або переглянуті залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які виникли внаслідок інших змін в обліковій політиці, які вимагаються згідно з МСФЗ. Це відбувається тому, що визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання для таких часових різниць відповідатиме чинній політиці щодо визнання, яка застосовується відповідно до пункту 11, і не означатиме запровадження нової облікової політики. Аналогічно, пункт 13 не забороняє визнавати залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які виникають внаслідок часових різниць, які не існували безпосередньо перед датою переходу до МСФЗ, але які відповідають обліковій політиці суб'єкта господарювання, встановленій відповідно до пункту 11 (наприклад, витрати на відшкодування шкоди у результаті стихійного лиха).

Застосування інших Стандартів

Б7 Суб'єкт господарювання, який належить до сфери застосування вимог цього Стандарту та обрав застосовувати його, повинен продовжувати застосовувати свою облікову політику, підготовлену за попередніми ЗПБО, щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Проте у пунктах 16–17 зазначено, що за деяких обставин для належного відображення у фінансовій звітності залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, до них, можливо, необхідно також застосовувати інші Стандарти. У наступних пунктах наведено, яким чином

деякі інші Стандарти взаємодіють з вимогами цього Стандарту. Зокрема, ці пункти роз'яснюють конкретні винятки та звільнення від застосування інших Стандартів, а також додаткові вимоги щодо подання та розкриття інформації, що, як очікується, будуть застосовуватись.

Застосування МСБО 10 "Події після звітного періоду"

- Б8 Суб'єктові господарювання у процесі визнання та оцінки своїх залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, можливо, необхідно буде скористатися попередніми оцінками та припущеннями. Щодо подій, які відбулися у період між закінченням звітного періоду та датою затвердження фінансової звітності до випуску, суб'єкт господарювання має застосовувати МСБО 10 для того, аби визначити, чи необхідно вносити коригування у ці попередні оцінки та припущення для відображення відповідних подій.

Застосування МСБО 12 "Податки на прибуток"

- Б9 МСБО 12 вимагає (з певними обмеженими винятками) від суб'єкта господарювання визнавати відстрочене податкове зобов'язання та (залежно від певних умов) відстрочений податковий актив для всіх тимчасових різниць. Суб'єкт господарювання, який провадить діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню, аби визначити суму податку на прибуток, який має бути визнаний, застосовує МСБО 12 до всіх видів своєї діяльності, у тому числі тих, які підлягають тарифному регулюванню.
- Б10 В деяких моделях тарифного регулювання регулятор тарифів дозволяє або вимагає від суб'єкта господарювання збільшити свої майбутні тарифи, щоб відшкодувати деякі або всі витрати суб'єкта господарювання на податок на прибуток. За таких обставин результатом може бути визнання суб'єктом господарювання у звіті про фінансовий стан залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання, пов'язаного з податком на прибуток, відповідно до його облікової політики, встановленої згідно з пунктами 11–12. Визнання такого залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання, пов'язаного з податком на прибуток, може саме по собі створити додаткову тимчасову різницю, щодо якої буде визнана ще одна сума відстроченого податку.
- Б11 Незважаючи на вимоги МСБО 12 щодо подання та розкриття інформації, якщо суб'єкт господарювання визнає відстрочений податковий актив або відстрочене податкове зобов'язання внаслідок визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, то суб'єкт господарювання не повинен включати суму такого відстроченого податку до загальної суми залишків за відстроченими податковими активами (зобов'язаннями). Натомість, суб'єкт господарювання повинен подавати відстрочений податковий актив (зобов'язання), який виникає внаслідок визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, або:
- а) в рядках, у яких відображені дебетові та кредитові залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання; або
 - б) окремим рядком поруч з відповідними дебетовими залишками та кредитовими залишками за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- Б12 Аналогічно, якщо суб'єкт господарювання визнає зміну відстроченого податкового активу (зобов'язання), яка виникає внаслідок визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, то суб'єкт господарювання не повинен включати цю зміну величини такого відстроченого податку до рядка податкових витрат (доходів), який подається у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід відповідно до МСБО 12. Натомість суб'єкт господарювання подає зміну відстроченого податкового активу (зобов'язання), яка виникає внаслідок визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, або:
- а) в рядках, які подаються у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід і відображають зміни залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання; або
 - б) окремим рядком поруч з відповідними рядками, які подаються у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід і відображають зміни залишків за

відстроченими рахунками тарифного регулювання.

Застосування МСБО 33 "Прибуток на акцію"

- Б13 Пункт 66 МСБО 33 вимагає від деяких суб'єктів господарювання подавати у звіті про прибуток або збиток та інший сукупний дохід базисний та розбавлений прибуток на акцію за прибутком чи збитком від діяльності, яка триває, а також за прибутком чи збитком, який належить власникам звичайних акцій материнського підприємства. Крім того, пункт 68 МСБО 33 вимагає від суб'єкта господарювання, який повідомляє у звіті про припинену діяльність, розкривати інформацію про базисні та розбавлені суми на акцію для припиненої діяльності або у звіті про прибуток або збиток та інший сукупний дохід, або у примітках.
- Б14 Для кожної суми прибутку на акцію, поданої відповідно до МСБО 33, суб'єкт господарювання, який застосовує цей Стандарт, подає суми додаткового базисного та розбавленого прибутку на акцію, які розраховуються у такий самий спосіб, за винятком того, що ці суми не мають включати чисту зміну залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Відповідно до вимог пункту 73 МСБО 33 суб'єкт господарювання подає суму прибутку на акцію, як вимагається згідно з пунктом 26 цього Стандарту, з однаковим рівнем деталізації щодо прибутку на акцію, який вимагається згідно з МСБО 33 для всіх поданих періодів.

Застосування МСБО 36 "Зменшення корисності активів"

- Б15 Пункти 11–12 вимагають від суб'єкта господарювання продовжувати застосовувати свої облікові політики, розроблені відповідно до попередніх ЗПБО, щодо виявлення, визнання, оцінки та сторнування будь-якого зменшення корисності своїх визнаних залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Тому МСБО 36 не застосовується до окремих визнаних залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- Б16 Однак МСБО 36 може вимагати від суб'єкта господарювання провести тестування на предмет зменшення корисності одиниці, яка генерує грошові кошти і яка включає залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Це тестування може бути необхідним тому, що одиниця, яка генерує грошові кошти, містить у собі гудвіл, або тому, що виявлено один або кілька описаних в МСБО 36 показників зменшення корисності, пов'язаних з такою одиницею. Для таких ситуацій пункти 74–79 МСБО 36 містять вимоги щодо визначення суми відшкодування та балансової вартості одиниці, яка генерує грошові кошти. Суб'єкт господарювання застосовує ці вимоги, щоб вирішити, чи включені якісь із визнаних залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання у балансову вартість одиниці, яка генерує грошові кошти, для цілей тестування на предмет зменшення корисності. Решта вимог МСБО 36 застосовуються до будь-якого збитку від зменшення корисності, визнаного внаслідок проведення цього тестування.

Застосування МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу"

- Б17 Основний принцип МСФЗ 3 полягає в тому, що покупець бізнесу визнає придбані активи та прийняті зобов'язання за їхньою справедливою вартістю на дату придбання. МСФЗ 3 передбачає обмежені винятки з викладених у ньому принципів визнання та оцінки. Пункт Б18 цього Стандарту передбачає додатковий виняток.
- Б18 Пункти 11–12 вимагають від суб'єкта господарювання продовжувати застосовувати свою облікову політику, розроблену на основі попередніх ЗПБО, щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Тому, якщо суб'єкт господарювання купує бізнес, то для визнання та оцінки залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання об'єкта придбання на дату придбання він повинен застосовувати у своїй консолідованій фінансовій звітності свою облікову політику, визначену відповідно до пунктів 11–12. Залишки об'єкта придбання за відстроченими рахунками тарифного регулювання визнаються у консолідованій фінансовій звітності покупця відповідно до політики покупця, незалежно від того, чи визнає об'єкт придбання ці залишки у своїй власній фінансовій звітності.

Застосування МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність"

- Б19 Пункти 11–12 вимагають від суб'єкта господарювання продовжувати застосовувати свою попередню облікову політику щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Тому вимоги щодо оцінки, викладені в МСФЗ 5, не застосовуються до визнаних залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- Б20 Пункт 33 МСФЗ 5 вимагає подавати припинену діяльність однією сумою у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід. Незважаючи на вимоги вказаного пункту, якщо суб'єкт господарювання, який обрав застосовувати цей Стандарт, подає припинену діяльність, то він не повинен включати зміну залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, яка виникла внаслідок діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню, що входить до цієї припиненої діяльності, у рядках, які вимагаються згідно з пунктом 33 МСФЗ 5. Натомість суб'єкт господарювання повинен подавати зміну залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, яка виникла внаслідок діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню і яка входить до цієї припиненої діяльності, або:
- а) у рядку, який подається для відображення змін залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, пов'язаних з прибутком або збитком; або
 - б) окремим рядком поруч з відповідним рядком, який подається для відображення змін залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, пов'язаних з прибутком або збитком.
- Б21 Аналогічно, незважаючи на вимоги пункту 38 МСФЗ 5, якщо суб'єкт господарювання подає у звітності групу вибуття, то він не повинен включати загальну суму дебетових та кредитових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які є частиною групи вибуття, у рядках, яких вимагає пункт 38 МСФЗ 5. Натомість суб'єкт господарювання подає загальну суму дебетових та кредитових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які є частиною групи вибуття, або:
- а) у рядках, які подаються для відображення дебетових та кредитових залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання; або
 - б) окремими рядками поруч з іншими дебетовими та кредитовими залишками за відстроченими рахунками тарифного регулювання.
- Б22 Якщо суб'єкт господарювання обирає можливість включити залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання та зміни цих залишків, пов'язані з групою вибуття або припиненою діяльністю, до відповідних рядків відстрочених рахунків тарифного регулювання, то йому, можливо, необхідно розкривати їх окремо як частину аналізу рядків відстрочених рахунків тарифного регулювання, описаного у пункті 33 цього Стандарту.

Застосування МСФЗ 10 "Консолідована фінансова звітність" та МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства"

- Б23 Пункт 19 МСФЗ 10 вимагає, щоб "материнське підприємство готувало консолідовану фінансову звітність із застосуванням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин". Пункт 8 цього Стандарту вимагає, щоб суб'єкт господарювання, який належить до сфери застосування цього Стандарту та обрав його застосовувати, застосовував усі його вимоги до всіх залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які виникають внаслідок усієї діяльності суб'єкта господарювання, яка підлягає тарифному регулюванню. Тому, якщо материнське підприємство визнає залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання у своїй консолідованій фінансовій звітності відповідно до цього Стандарту, то воно застосовує ту саму облікову політику і до залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, які виникають у всіх його дочірніх підприємствах. Це положення застосовується незалежно від того, чи визнають дочірні підприємства ці залишки у своїй власній фінансовій звітності.

- Б24 Аналогічно пункти 35–36 МСБО 28 вимагають, щоб при застосуванні методу участі в капіталі "фінансова звітність суб'єкта господарювання готувалась із застосуванням єдиної облікової політики для подібних операцій та подій за схожих обставин". Тому для того, щоб облікова політика щодо визнання, оцінки, зменшення корисності та припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання асоційованого або спільного підприємства відповідала обліковій політиці інвестиційного суб'єкта господарювання при застосуванні методу участі в капіталі, до неї слід включити відповідні коригування.

Застосування МСФЗ 12 "Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання"

- Б25 Пункт 12г) МСФЗ 12 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати для кожного зі своїх дочірніх підприємств, які мають частки участі, що не забезпечують контролю, що є суттєвими для суб'єкта господарювання, який звітує, інформацію про прибуток або збиток, який був розподілений на частки участі, що не забезпечують контролю, дочірнього підприємства протягом звітного періоду. Суб'єкт господарювання, який визнає залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання відповідно до цього Стандарту, розкриває інформацію про чисту зміну залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання, яка включається у суми, розкриття яких вимагається згідно з пунктом 12г) МСФЗ 12.
- Б26 Пункт 12е) МСФЗ 12 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати для кожного зі своїх дочірніх підприємств, які мають частки участі, що не забезпечують контролю, що є суттєвими для суб'єкта господарювання, який звітує, зведену фінансову інформацію про дочірнє підприємство, як визначено у пункті Б10 МСФЗ 12. Аналогічно, пункт 21б)ii) МСФЗ 12 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію для кожного спільного та асоційованого підприємства, яке є суттєвим для суб'єкта господарювання, який звітує, зведену фінансову інформацію, як визначено у пунктах Б12–Б13 МСФЗ 12. Пункт Б16 МСФЗ 12 визначає зведену фінансову інформацію, розкриття якої вимагається від суб'єкта господарювання для всіх інших асоційованих та спільних підприємств, які, кожне окремо, не є суттєвими відповідно до пункту 21в) МСФЗ 12.
- Б27 Крім інформації, зазначеної в пунктах 12, 21, Б10, Б12–Б13 та Б16 МСФЗ 12, суб'єкт господарювання, який визнає залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання відповідно до цього Стандарту, повинен також розкривати інформацію про загальну суму дебетового залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання, загальну суму кредитового залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання та чисті зміни цих залишків, розподілені між сумами, визнаними у складі прибутку або збитку, та сумами, визнаними в іншому сукупному доході, для кожного суб'єкта господарювання, для якого вимагається розкриття такої інформації згідно з МСФЗ 12.
- Б28 Пункт 19 МСФЗ 12 визначає інформацію, яку суб'єкт господарювання повинен розкривати, якщо він визнає прибуток або збиток внаслідок втрати контролю над дочірнім підприємством, який розраховується відповідно до пункту 25 МСФЗ 10. Крім інформації, яка вимагається згідно з пунктом 19 МСФЗ 12, суб'єкт господарювання, який обрав застосовувати цей Стандарт, розкриває інформацію про частину такого прибутку або збитку, яка відноситься до припинення визнання залишків за відстроченими рахунками тарифного регулювання у колишньому дочірньому підприємстві на дату втрати контролю над ним.

Додаток В Дата набуття чинності та перехідні положення

Цей додаток є невід'ємною частиною цього Стандарту.

Дата набуття чинності та перехідні положення

Дата набуття чинності

- В1 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт, якщо його перша річна фінансова звітність за МСФЗ готується для періоду, який починається 1 січня 2016 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт у своїй першій річній фінансовій звітності за МСФЗ за більш ранній період, то він розкриває цей факт.