Концептуальна основа фінансової звітності

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

ЗМІСТ

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

 © IFRS Foundation

ВСТУП **4.1**

ВИЗНАЧЕННЯ АКТИВУ **4.3**

Право **4.6**

Потенціал створення економічних вигід **4.14**

Контроль **4.19**

ВИЗНАЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ **4.26**

Обов'язок **4.28**

Передання економічного ресурсу **4.36**

Теперішній обов'язок унаслідок минулих подій **4.42**

АКТИВИ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ **4.48**

Одиниця обліку **4.48**

Контракти, що підлягають виконанню в майбутньому **4.56**

Сутність контрактних прав і контрактних обов'язків **4.59**

ВИЗНАЧЕННЯ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ **4.63**

ВИЗНАЧЕННЯ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ **4.68**

РОЗДІЛ 5: ВИЗНАННЯ ТА ПРИПИНЕННЯ ВИЗНАННЯ

ПРОЦЕС ВИЗНАННЯ **5.1**

КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ **5.6**

Доречність **5.12**

Правдиве подання **5.18**

ПРИПИНЕННЯ ВИЗНАННЯ **5.26**

РОЗДІЛ 6: ОЦІНКА

ВСТУП **6.1**

ОСНОВИ ОЦІНКИ **6.4**

Історична собівартість **6.4**

Поточна вартість **6.10**

ІНФОРМАЦІЯ, ЯКУ НАДАЮТЬ КОНКРЕТНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ **6.23**

Історична собівартість **6.24**

Поточна вартість **6.32**

ЧИННИКИ ДЛЯ ВРАХУВАННЯ ПРИ ВИБОРІ ОСНОВИ ОЦІНКИ **6.43**

Доречність **6.49**

Правдиве подання 6.58

Посилювальні якісні характеристики та вартісне обмеження 6.63

Чинники, специфічні для первісної оцінки 6.77

Більш ніж одна основа оцінки 6.83

ОЦІНКА ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ 6.87

МЕТОДИ ОЦІНЮВАННЯ НА ОСНОВІ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ 6.91

РОЗДІЛ 7: ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЯК ЗАСОБИ КОМУНІКАЦІЇ 7.1

ЦІЛІ ТА ПРИНЦИПИ ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ 7.4

КЛАСИФІКАЦІЯ 7.7

Класифікація активів та зобов’язань 7.9

Класифікація власного капіталу 7.12

Класифікація доходів та витрат 7.14

АГРЕГУВАННЯ 7.20

РОЗДІЛ 8: КОНЦЕПЦІЇ КАПІТАЛУ ТА ЗБЕРЕЖЕННЯ КАПІТАЛУ

КОНЦЕПЦІЇ КАПІТАЛУ 8.1

КОНЦЕПЦІЇ ЗБЕРЕЖЕННЯ КАПІТАЛУ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ 8.3

КОРИГУВАННЯ У ЗВ’ЯЗКУ ЗІ ЗБЕРЕЖЕННЯМ КАПІТАЛУ 8.10

ДОДАТОК — ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ

ОСНОВИ ДЛЯ ВИСНОВКІВ, ДИВ. ЧАСТИНУ В ЦЬОГО ВИДАННЯ

ОСНОВИ ДЛЯ ВИСНОВКІВ

 © IFRS Foundation

СТАТУС І МЕТА *КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ*

CM1.1 *Концептуальна основа фінансової звітності («Концептуальна основа»)* описує цілі та концепції фінансової звітності загального призначення. Мета *Концептуальної основи* полягає в тому, щоб:

а) сприяти розробленню Радою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку («Рада») Стандартів МСФЗ («Стандарти»), що ґрунтуються на послідовних концепціях;

б) допомогти тим, хто складає звітність, розробляти послідовну облікову політику в тому разі, якщо жоден Стандарт не є застосовним до певної операції чи іншої події, або якщо Стандарт дає можливість обирати облікову політику; та

в) допомагати всім сторонам розуміти та тлумачити Стандарти.

CM1.2 *Концептуальна основа* — не Стандарт. Жодне з положень *Концептуальної основи* не має переваги перед будь-яким Стандартом чи будь-якою вимогою Стандарту.

CM1.3 Для досягнення мети фінансової звітності загального призначення Рада може час від часу встановлювати вимоги, що відхиляються від аспектів *Концептуальної основи.* У таких випадках Рада роз'яснюватиме таке відхилення в розділі «Основа для висновків» щодо такого Стандарту.

CM1.4 *Концептуальна основа* може час від часу переглядатися а підставі досвіду Ради в роботі з нею. Перегляд *Концептуальної основи* не призводитиме до автоматичного внесення змін до Стандартів. Будь-яке рішення про внесення змін до якогось Стандарту вимагатиме від Ради виконання належного процесу внесення проєкту до свого порядку денного та розроблення змін до такого Стандарту.

CM1.5 *Концептуальна основа* сприяє здійсненню місії, заявленої Фондом МСФЗ та Радою, що входить до складу Фонду МСФЗ. Ця місія полягає в розробленні Стандартів, що несуть прозорість, підзвітність та ефективність фінансовим ринкам усього світу. Робота Ради служить суспільним інтересам завдяки зміцненню довіри, зростання та довгострокової фінансової стабільності в глобальній економіці. *Концептуальна основа* закладає для Стандартів фундамент, який:

а) сприяє прозорості, посилюючи зіставність і якість фінансової інформації на міжнародному рівні, даючи інвесторам та іншим учасникам ринку змогу приймати обґрунтовані економічні рішення;

б) зміцнює підзвітність шляхом усунення прогалин в інформації між тими, хто надає капітал, та тими, кому вони довірили свої гроші. Стандарти, що ґрунтуються на *Концептуальній основі*, подають інформацію, необхідну для забезпечення відповідальності керівництва. Як джерело інформації, зіставної на глобальному рівні, ці Стандарти є життєво важливими для органів регулювання у всіх країнах світу;

в) сприяє економічній ефективності, допомагаючи інвесторам виявляти можливості та ризики в усьому світі, тим самим поліпшуючи розподіл капіталу. Для підприємств використання єдиної, довіреної мови бухгалтерського обліку, що спирається на Стандарти, побудовані на фундаменті *Концептуальної основи,* знижує вартість капіталу та зменшує витрати на міжнародне звітування.

ЗМІСТ

	з пункту
РОЗДІЛ 1: МЕТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ	
ВСТУП	**1.1**
МЕТА, КОРИСНІСТЬ ТА ОБМЕЖЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ	**1.2**
ІНФОРМАЦІЯ ПРО ЕКОНОМІЧНІ РЕСУРСИ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО ЗВІТУЄ, ВИМОГИ ДО НЬОГО ТА ЗМІНИ У РЕСУРСАХ ТА ВИМОГАХ	**1.12**
Економічні ресурси та вимоги	**1.13**
Зміни в економічних ресурсах та вимогах	**1.15**
Фінансові результати, відображені в бухгалтерському обліку за принципом нарахування	**1.17**
Фінансові результати, відображені за минулими грошовими потоками	**1.20**
Зміни в економічних ресурсах та вимогах, що виникли не внаслідок фінансових результатів	**1.21**
ІНФОРМАЦІЯ ПРО ВИКОРИСТАННЯ ЕКОНОМІЧНИХ РЕСУРСІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ	**1.22**

 © IFRS Foundation

Вступ

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

Мета, корисність та обмеження фінансової звітності загального призначення

1.2 Мета фінансової звітності загального призначення[1] – надавати фінансову інформацію про суб'єкта господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання[2]. Такі рішення охоплюють

а) придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів;

б) надання або погашення кредитів або інших форм кредитування; або

в) використання права голосу для визначення дій керівництва, що впливають на використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання, або для справляння впливу на ці дії в інший спосіб.

1.3 Рішення, описані в пункті 1.2, залежать від доходів, що на них очікують нинішні та потенційні інвестори, позикодавці та інші кредитори: наприклад, дивідендів, платежів на погашення основної суми та сплату процентів або підвищення ринкової ціни. Очікування інвесторів, позикодавців та інших кредиторів стосовно прибутку залежить від їхньої оцінки суми, часу та невизначеності (перспектив) майбутніх чистих надходжень грошових коштів на користь суб'єкта господарювання та від оцінки ними раціональності управління керівництвом економічними ресурсами суб'єкта господарювання. Нинішнім і потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам необхідна інформація, яка допомогла б їм зробити такі оцінки.

1.4 Щоб зробити оцінки, описані у пункті 1.3, нинішнім та потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам необхідна інформація про:

а) економічні ресурси суб'єкта господарювання, вимоги до суб'єкта господарювання та зміни у цих ресурсах та вимогах (див. пункти 1.12–1.21); та

б) того, на скільки ефективно і результативно управлінський персонал та керівна рада[3] суб'єкта господарювання виконали свої обов'язки для використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання (див. пункти 1.22–1.23).

1.5 Багато нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів не можуть вимагати від суб'єктів господарювання, що звітують, надати інформацію безпосередньо їм і повинні покладатися на фінансову звітність загального призначення стосовно великої частини необхідної їм

---

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

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

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

інформації. Тому вони є першорядними користувачами, на яких спрямована фінансова звітність загального призначення[4].

1.6 Проте фінансова звітність загального призначення не надає і не може надати всю інформацію, необхідну нинішнім та потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам. Цим користувачам необхідно брати до уваги доречну інформацію з інших джерел, наприклад, загальні економічні умови та очікування, потенційні події та політичний клімат, а також перспективи галузі та компанії.

1.7 Фінансова звітність загального призначення не призначена для того, щоб показати вартість суб'єкта господарювання, що звітує; але вона надає інформацію з метою допомогти нинішнім та потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам оцінити вартість суб'єкта господарювання, що звітує.

1.8 Окремі першорядні користувачі мають різні і, можливо, суперечливі потреби в інформації та прагнення. Рада, розробляючи стандарти фінансової звітності, намагатиметься надати сукупність інформації, яка задовольнятиме потреби максимальної кількості першорядних користувачів. Проте зосередження уваги на спільних потребах в інформації не завадить суб'єктові господарювання, що звітує, включити додаткову інформацію, яка є найбільш корисною для певної підмножини першорядних користувачів.

1.9 Управлінський персонал суб'єкта господарювання, що звітує, також зацікавлений у фінансовій інформації про цього суб'єкта господарювання. Однак управлінському персоналу не потрібно покладатися на фінансову звітність загального призначення, оскільки він може отримати необхідну йому фінансову інформацію з внутрішніх джерел.

1.10 Для інших сторін, таких як регулятори або інші члени суспільства, окрім інвесторів, позикодавців та інших кредиторів, фінансова звітність загального призначення може також бути корисною. Проте ця звітність не спрямована безпосередньо на ці інші групи.

1.11 Великою мірою фінансова звітність базується на оцінках, судженнях та моделях, а не на точних описах. *Концептуальна основа* встановлює концепції, на яких ґрунтуються такі оцінки, судження та моделі. Концепції – це мета, до якої прагнуть Рада й укладачі фінансової звітності. Як і для більшості цілей, бачення *Концептуальною основою* ідеальної фінансової звітності навряд чи можна досягти у повному обсязі, принаймні не у короткий термін, оскільки для того, щоб зрозуміти, прийняти та втілити нові способи аналізу операцій та інших подій потрібен час. Проте встановлення цілі, до якої слід прагнути, є надзвичайно важливим для того, щоб фінансова звітність розвивалась і її корисність зростала.

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

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

Економічні ресурси та вимоги

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

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

 © IFRS Foundation

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

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

Зміни в економічних ресурсах та вимогах

1.15 Зміни в економічних ресурсах суб'єкта господарювання, що звітує, та вимогах до нього виникають внаслідок фінансових результатів такого суб'єкта господарювання (див. пункти M17–M20) та внаслідок інших подій або операцій, таких як випуск боргових інструментів або інструментів власного капіталу (див. пункт M21). Щоб належно оцінити перспективи майбутніх грошових потоків від суб'єкта господарювання, що звітує, користувачі повинні бути здатні розрізняти обидві ці зміни.

1.16 Інформація про фінансові результати суб'єкта господарювання, що звітує, допомагає користувачам зрозуміти прибуток який суб'єкт господарювання отримав від своїх економічних ресурсів. Інформація про прибуток, отриманий суб'єктом господарювання, дає уявлення про те, наскільки добре управлінський персонал виконав свої обов'язки для ефективного та результативного використання ресурсів суб'єкта господарювання, що звітує. Інформація про змінюваність та компоненти такого прибутку є також важливою, особливо при оцінюванні невизначеності майбутніх грошових потоків. Інформація про минулі фінансові результати суб'єкта господарювання, що звітує, та про те, як управлінський персонал виконав свої обов'язки, як правило, корисна для прогнозування майбутнього прибутку суб'єкта господарювання від його економічних ресурсів.

Фінансові результати, відображені в бухгалтерському обліку за принципом нарахування

1.17 Бухгалтерський облік за принципом нарахування описує наслідки операцій та інших подій та обставин на економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до цього у періодах, у яких такі наслідки сталися, навіть якщо отримання грошових коштів та їх сплата відбуваються в іншому періоді. Це важливо тому, що інформація про економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до нього, а також про зміни в його економічних ресурсах і вимогах протягом певного періоду забезпечує кращу основу для оцінювання минулих та майбутніх фінансових результатів суб'єкта господарювання, ніж інформація виключно про отримання грошових коштів та їх сплату протягом такого періоду.

1.18 Інформація про фінансові результати суб'єкта господарювання, що звітує, протягом певного періоду, відображена змінами у його економічних ресурсах та вимогах, крім отримання додаткових ресурсів безпосередньо від інвесторів та кредиторів (див. пункт M21), є корисною при оцінюванні минулої та майбутньої спроможності суб'єкта господарювання генерувати чисті надходження грошових коштів. Така інформація вказує на те, якою мірою суб'єкт господарювання, що звітує, збільшив свої наявні економічні ресурси, а, отже, і його спроможність генерувати чисті надходження грошових коштів завдяки своїй діяльності, а не шляхом отримання додаткових ресурсів безпосередньо від інвесторів та кредиторів. Інформація про фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, протягом періоду може також допомогти користувачам оцінити раціональність управління керівництвом економічними ресурсами суб'єкта господарювання.

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

Фінансові результати, відображені минулими грошовими потоками

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

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

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

Інформація про використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання

1.22 Інформація про те, наскільки ефективно та результативно керівництво суб'єкта господарювання, що звітує, виконувало свої обов'язки з використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання, допомагає користувачам оцінити раціональність управління керівництвом цими ресурсами. Така інформація корисна також для прогнозування того, наскільки ефективно та результативно керівництво використовуватиме економічні ресурси суб'єкта господарювання в майбутніх періодах. Отже, вона може бути корисною для оцінювання перспектив майбутніх чистих грошових надходжень суб'єкта господарювання.

1.23 До прикладів обов'язків керівництва щодо використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання належать захист цих ресурсів від несприятливої дії економічних чинників на зразок змін у цінах та технологічних змін, а також забезпечення дотримання суб'єктом господарювання чинних законів, нормативно-правових актів і положень договорів.

 © IFRS Foundation

ЗМІСТ

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

Вступ

2.1 Якісні характеристики корисної фінансової інформації, що обговорюються у цьому розділі, визначають типи інформації, що, найімовірніше, є найбільш корисними для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів для прийняття рішень про суб'єкта господарювання, що звітує, на основі інформації у його фінансовій звітності (фінансовій інформації).

2.2 Фінансова звітність надає інформацію про економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, вимоги до суб'єкта господарювання, що звітує, та впливи операцій та інших подій та умов, що змінюють ці ресурси та вимоги. (Ця інформація згадується у *Концептуальній основі* як інформація про економічні явища). Деяка фінансова звітність також містить пояснювальний матеріал про очікування управлінського персоналу та стратегії суб'єкта господарювання, що звітує, а також інші типи інформації про перспективу.

2.3 Якісні характеристики корисної фінансової інформації[5] застосовуються до фінансової інформації, наведеної у фінансовій звітності, а також до фінансової інформації, наданої в інший спосіб. Вартість, яка є всеохоплюючим обмеженням на здатність суб'єкта господарювання, що звітує, надавати корисну фінансову інформацію, застосовується аналогічно. Проте міркування у застосуванні якісних характеристик та вартісне обмеження можуть бути різними для різних типів інформації. Наприклад, їх застосування до інформації про перспективу може відрізнятися від їх застосування до існуючих економічних ресурсів та вимог, а також до змін у цих ресурсах та вимогах.

Якісні характеристики корисної фінансової інформації

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

Основоположні якісні характеристики

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

Доречність

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

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

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

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

2.10 Передбачувальна цінність та підтверджувальна цінність фінансової інформації взаємопов'язані. Інформація, що має передбачувальну цінність, часто має і підтверджувальну цінність. Наприклад,

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

 © IFRS Foundation

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

Суттєвість

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

Правдиве подання

2.12 Фінансова звітність подає економічні явища у словах та числах. Щоб бути корисною, фінансова інформація повинна не лише подавати доречні явища, але вона повинна також правдиво подавати сутність явищ, які вона призначена подавати. За багатьох обставин сутність економічного явища та його правова форма є однаковими. Якщо вони не однакові, то надання інформації лише про правову форму не забезпечило б правдивого подання економічного явища (див. пункти 4.59–4.62).

2.13 Для забезпечення досконало правдивого подання відображення повинне мати три характерні риси. Воно має бути повним, нейтральним і вільним від помилок. Звичайно, забезпечити досконалість якщо й удається, то рідко. Мета Ради полягає в тому, щоб якомога більшою мірою максимізувати ці якості.

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

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

2.16 Нейтральність спирається на виявлення обачності. Обачність — це виявлення обережності при винесенні суджень за умов невизначеності. Виявлення обачності означає, що активи та доходи не завищуються, а зобов'язання та витрати не применшуються[6]. При цьому виявлення обачності не дає змоги применшувати активи або доходи чи завищувати зобов'язання або витрати. Таке викривлення може призвести до завищення або применшення доходів або витрат у майбутніх періодах.

2.17 Виявлення обачності не означає необхідності асиметрії — наприклад, системної необхідності переконливіших доказів на підтвердження визнання активів або доходу, ніж для визнання зобов'язань або витрат. Така асиметрія не є якісною характеристикою корисної фінансової інформації. Утім, конкретні Стандарти можуть установлювати асиметричні вимоги, якщо це є

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

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

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

2.19 Якщо грошові суми у фінансовій звітності не піддаються безпосередньому спостереженню й натомість мають оцінюватись наближено, виникає невизначеність оцінки. Використання обґрунтованих оцінок є невід'ємною частиною підготовки фінансової інформації та не робить інформацію менш корисною, якщо оцінки описано й роз'яснено чітко та правдиво. Навіть високий рівень невизначеності оцінки не завжди заважає такій оцінці надавати корисну інформацію (див. пункт 2.22).

Застосування основоположних якісних характеристик

2.20 Щоб бути корисною, інформація повинна бути і доречною, і правдиво поданою. Ані правдиве подання недоречного явища, ані неправдиве подання доречного явища не допоможе користувачам зробити хороші рішення.

2.21 Найефективніший та найрезультативніший процес застосування основоположних якісних характеристик, як правило, такий (залежно від впливів посилювальних характеристик та вартісного обмеження, які у цьому прикладі не беруться до уваги). Перше, ідентифікувати економічне явище, яке потенційно може бути корисним для користувачів фінансової інформації суб’єкта господарювання, що звітує. Друге, ідентифікувати тип інформації про це явище, яка була б найдоречнішою, якщо вона доступна і якщо її можна правдиво подати. Третє, визначити, чи така інформація наявна та чи може вона забезпечити правдиве подання економічного явища. Якщо так, то процес забезпечення основоположних якісних характеристик на цьому закінчується. Якщо ні, то процес повторюється для наступного найдоречнішого типу інформації.

2.22 У деяких випадках може виникати потреба у знаходженні компромісу між основоположними якісними характеристиками для досягнення мети фінансової звітності, що полягає в наданні корисної інформації про економічні явища. Наприклад, найдоречніша інформація про явище може являти собою оцінку з високим рівнем невизначеності. В деяких випадках рівень невизначеності оцінки, пов’язаної з таким оцінюванням, може виявитись настільки високим, що можуть постати сумніви у спроможності такої оцінки надати достатньо правдиве подання такого явища. В деяких випадках такого роду найкориснішою інформацією може бути оцінка з високим рівнем невизначеності, супроводжувана описом оцінки та роз'ясненням чинників невизначеності, що на неї впливають. У інших випадках такого роду, коли така інформація не забезпечує достатньо правдивого подання такого явища, найкорисніша інформація може включати в себе оцінку іншого типу, що є дещо менш доречною, але має нижчий рівень невизначеності оцінки. За обмеженого кола обставин оцінки, що надає корисну інформацію, може не існувати. За такого обмеженого кола обставин може виявитись необхідним надання інформації, що не спирається на оцінку.

Посилювальні якісні характеристики

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

 © IFRS Foundation

Зіставність

2.24 Рішення користувачів охоплюють вибір між альтернативами, наприклад, продажу чи утримування інвестиції, або інвестування в одного суб'єкта господарювання, що звітує, чи іншого. Тому інформація про суб'єкта господарювання, що звітує, є більш корисною, якщо її можна зіставити з подібною інформацією про інших суб'єктів господарювання, а також з подібною інформацією про того самого суб'єкта господарювання за інший період або іншу дату.

2.25 Зіставність – це якісна характеристика, яка дає змогу користувачам ідентифікувати та зрозуміти подібності статей та відмінності між ними. На відміну від інших якісних характеристик, зіставність не стосується лише однієї статті. Для зіставлення необхідно щонайменше дві статті.

2.26 Послідовність, – хоча і пов'язана із зіставністю, не є тим самим. Послідовність означає використання тих самих методів або з періоду в період для певного суб'єкта господарювання, що звітує, або в одному періоді для багатьох суб'єктів господарювання. Послідовність – це мета; узгодженість допомагає досягти цієї мети.

2.27 Зіставність не є однотипність. Для того, щоб інформація була зіставною, подібні речі повинні виглядати подібними, а різні речі повинні виглядати по-різному. Зіставність фінансової інформації не поліпшується внаслідок того, що неподібні речі подають як такі, що виглядають подібно, так само як і внаслідок того, що подібні речі подають як такі, що виглядають по-різному.

2.28 Певний ступінь зіставності може бути досягнутий шляхом забезпечення наявності основоположних якісних характеристик. Правдиве подання доречного економічного явища природно повинно володіти певним ступенем зіставності з правдивим поданням подібного доречного економічного явища іншим суб'єктом господарювання, що звітує.

2.29 Хоча одне економічне явище може бути правдиво подане багатьма способами, дозвіл використання альтернативних облікових методів для того самого економічного явища зменшує зіставність.

Можливість перевірки

2.30 Можливість перевірки допомагає запевнити користувачів у тому, що інформація правдиво подає економічні явища, які вона призначена подавати. Можливість перевірки означає, що різні поінформовані та незалежні спостерігачі можуть досягти консенсусу, хоча і необов'язково повної згоди, щодо того, що конкретний опис є правдивим поданням. Кількісно визначена інформація – не єдина оцінка, яка може бути перевірена. Цілий ряд можливих величин та відповідні ймовірності також можна перевірити.

2.31 Перевірка може бути прямою та непрямою. Пряма перевірка означає перевірку суми або іншого подання прямим спостереженням, наприклад, перерахунком грошових коштів. Непряма перевірка означає перевірку вхідних даних для моделі, формул та інших методів, а також перерахунок вихідних даних за допомогою тієї самої методології. Прикладом є перевірка балансової вартості запасів шляхом перевірки вхідних даних (кількості та вартості) та перерахунку кінцевих запасів з використанням того самого припущення про потік вартості (наприклад, із застосуванням методу "перше надходження – перше вибуття").

2.32 Іноді неможливо перевірити деякі пояснення та фінансову інформацію на перспективу, доки не настане майбутній період, якщо її взагалі можна перевірити. Щоб допомогти користувачам вирішити, чи хочуть вони користуватися цією інформацією, як правило, необхідно розкрити інформацію про основоположні припущення, методи компіляції інформації та інші чинники та обставини, що підтримують цю інформацію.

Своєчасність

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

Зрозумілість

2.34 Класифікація, охарактеризування та подання інформації ясно і стисло робить її *зрозумілою*.

2.35 Деякі явища за своєю природою складні і їх не можна легко зрозуміти. Завдяки виключенню з фінансової звітності інформації про такі явища інформацію у фінансовій звітності легше зрозуміти. Проте така звітність буде неповною і тому існує ймовірність введення користувачів у оману.

2.36 Фінансова звітність складається для користувачів, які мають достатнє знання бізнесу та економічної діяльності, та які ретельно проглядають та аналізують інформацію. Часом навіть добре поінформованим та старанним користувачам, можливо, необхідно звернутися по допомогу до консультанта, щоб зрозуміти інформацію про складні економічні явища.

Застосування посилювальних якісних характеристик

2.37 Посилювальні якісні характеристики слід якомога більше максимізувати. Однак посилювальні якісні характеристики, або кожна окремо або усі разом, не можуть зробити інформацію корисною, якщо така інформація є недоречною або не подає правдиво те, чого вона стосується.

2.38 Застосування посилювальних якісних характеристик це ітеративний процес, який не відбувається за наперед встановленим порядком. Іноді, можливо, необхідно зменшити одну посилювальну характеристику, щоб максимізувати іншу якісну характеристику. Наприклад, іноді варто тимчасово зменшити зіставність внаслідок перспективного застосування нового стандарту фінансової звітності, щоб підвищити доречність або правдиве подання у більш довгостроковій перспективі. Відповідне розкриття інформації може частково компенсувати незіставність.

Вартісне обмеження на корисну фінансову звітність

2.39 Вартість є поширеним обмеженням на інформацію, яка може бути надана у фінансовій звітності. Подання фінансової інформації у звітності пов’язане з витратами, і важливо, щоб ці витрати були виправдані вигодами від подання у звітності такої інформації. Існує кілька типів витрат та вигід, які слід брати до уваги.

2.40 Надавачі фінансової інформації більшість своїх зусиль витрачають на збір, обробку, перевірку та розповсюдження фінансової інформації, проте всі ці витрати зрештою лягають на користувачів у формі зменшеного прибутку. Користувачі фінансової інформації також несуть витрати на аналіз та тлумачення наданої інформації. Якщо необхідна інформація не надана, користувачі несуть додаткові витрати, щоб отримати інформацію в іншому місці або оцінити її.

2.41 Подання у звітності фінансової інформації, яка є доречною та правдиво подає те, що вона призначена подавати, допомагає користувачам прийняти рішення з більшою упевненістю. Наслідком цього є більш ефективне функціонування ринків капіталу та менша вартість капіталу для економіки загалом. Індивідуальний інвестор, позикодавець або інший кредитор також отримує вигоди, приймаючи більш інформаційно обґрунтовані рішення. Проте фінансова звітність загального призначення не може надати всю інформацію, яку кожен користувач вважає доречною.

2.42 Застосовуючи вартісне обмеження, Рада оцінює, чи виправдають вигоди подання у звітності певної інформації витрати, понесені з метою надання та використання такої інформації. Застосовуючи вартісне обмеження у розробці запропонованого стандарту фінансової звітності, Рада прагне отримати інформацію від надавачів фінансової інформації, користувачів, аудиторів, науковців та інших про очікувану природу та кількість вигід від такого стандарту та витрат на нього. У більшості ситуацій оцінки базуються на поєднанні кількісної та якісної інформації.

2.43 Через властиву суб’єктивність, оцінки різними людьми витрат на подання у звітності певної фінансової інформації та вигід від такого подання, різні. Тому Рада прагне врахувати витрати та вигоди у зв’язку з фінансовою звітністю загалом, а не просто у зв’язку з окремими об’єктами господарювання, що звітують. Це не означає, що оцінки витрат та вигід завжди виправдовують однакові вимоги до звітності для всіх суб’єктів господарювання. Відмінності можуть бути

 © IFRS Foundation

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

ЗМІСТ

	з пункту
РОЗДІЛ 3: ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА СУБ'ЄКТ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО ЗВІТУЄ	
ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ	**3.1**
Мета і сфера застосування фінансової звітності	**3.2**
Звітний період	**3.4**
Точка зору, прийнята у фінансовій звітності	**3.8**
Припущення про безперервність діяльності	**3.9**
СУБ'ЄКТ ГОСПОДАРЮВАННЯ, ЩО ЗВІТУЄ	**3.10**
Консолідована та неконсолідована фінансова звітність	**3.15**

 © IFRS Foundation

Фінансова звітність

3.1 У розділах 1 і 2 обговорюється інформація, що надається у фінансовій звітності загального призначення, а в розділах 3–8 — інформація, що надається у фінансовій звітності загального призначення, які є особливою формою фінансової звітності загального призначення. Фінансова звітність[7] надає інформацію про економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, вимоги до суб'єкта господарювання, та про зміни в цих ресурсах і вимогах, які відповідають визначенням елементів фінансової звітності (див. таблицю 4.1).

Мета і сфера застосування фінансової звітності

3.2 Мета фінансової звітності полягає в наданні фінансової інформації про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати[8] суб'єкта господарювання, що звітує, яка є корисною для користувачів фінансової звітності при оцінюванні перспектив майбутніх чистих грошових надходжень до суб'єкта господарювання, що звітує, та при оцінюванні раціональності управління керівництвом економічними ресурсами суб'єкта господарювання (див. пункт 1.3).

3.3 Ця інформація надається:

а) у звіті про фінансовий стан шляхом визнання активів, зобов'язань і власного капіталу;

б) у звіті (звітах) про фінансові результати[9] шляхом визнання доходу та витрат; та

в) в інших звітах і примітках шляхом подання та розкриття інформації про:

(i) визнані активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати (див. пункт 5.1), у тому числі інформації про їх характер і про ризики, що виникають із цих визнаних активів та зобов'язань;

(ii) активи та зобов'язання, які не було визнано (див. пункт 5.6), у тому числі інформації про їх характер і про ризики, що з них виникають;

(iii) грошові потоки;

(iv) внески від держателів вимог до власного капіталу та дивідендів, розподілених на їхню користь; та

(v) методи, припущення та судження, застосовані при оцінюванні поданих або розкритих сум, і змін у цих методах, припущеннях та судженнях.

Звітний період

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

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

б) дохід і витрати протягом звітного періоду.

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

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

---

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

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

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

інформація) включається до фінансової звітності, якщо вона:

а) стосується активів та зобов'язань суб'єкта господарювання, включаючи невизнані активи та зобов'язання, і власний капітал, що існували станом на кінець звітного періоду або протягом звітного періоду; та

б) є корисною для користувачів фінансової звітності.

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

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

Точка зору, прийнята у фінансовій звітності

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

Припущення про безперервність діяльності

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

Суб'єкт господарювання, що звітує

3.10 Суб'єкт господарювання, що звітує, — це суб'єкт господарювання, який зобов'язаний або на свій розсуд вирішив складати фінансову звітність. Суб'єкт господарювання, що звітує, може бути одним суб'єктом господарювання або частиною суб'єкта господарювання, або складатися з кількох суб'єктів господарювання. Суб'єктові господарювання не обов'язково бути юридичною особою.

3.11 Іноді один суб'єкт господарювання (материнське підприємство) здійснює контроль над іншим суб'єктом господарювання (дочірнім підприємством). Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, включає в себе як материнське підприємство, так і його дочірні підприємства, то фінансова звітність суб'єкта господарювання, що звітує, називається «консолідованою фінансовою звітністю» (див. пункти 3.15–3.16). Якщо суб'єктом господарювання, що звітує, є лише материнське підприємство, то фінансова звітність суб'єкта господарювання, що звітує, називається «неконсолідованою фінансовою звітністю» (див. пункти 3.17–3.18).

3.12 Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, складається з двох або більшого числа суб'єктів господарювання, не пов'язаних один з одним відносинами материнського та дочірнього підприємства, то фінансова звітність суб'єкта господарювання, що звітує, називається «комбінованою фінансовою звітністю».

3.13 Визначення належної межі суб'єкта господарювання, що звітує, може виявитись непростим, якщо суб'єкт господарювання, що звітує:

а) не є юридичною особою; та

 © IFRS Foundation

б) не складається з самих лише юридичних осіб, пов’язаних одна з одною відносинами материнського та дочірнього підприємства.

3.14 У таких випадках визначення межі суб’єкта господарювання, що звітує, спирається на інформаційні потреби основних користувачів фінансової звітності суб’єкта господарювання, що звітує. Цим користувачам потрібна доречна інформація, яка правдиво подає те, чого вона стосується. Для правдивого подання необхідно, щоб:

а) межа суб’єкта господарювання, що звітує, не містила довільний або неповний набір видів господарської діяльності;

б) включення певного набору видів господарської діяльності до межі суб’єкта господарювання, що звітує, забезпечувало нейтральність інформації; та

в) був наданий опис того, яким чином було визначено межу суб’єкта господарювання, що звітує, та з чого складається суб’єкт господарювання, що звітує.

Консолідована та неконсолідована фінансова звітність

3.15 Консолідована фінансова звітність надає інформацію про активи, зобов’язання, власний капітал, дохід і витрати як материнського підприємства, так і його дочірніх підприємств як єдиного суб’єкта господарювання, що звітує. Ця інформація корисна для наявних і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів материнського підприємства при оцінюванні ними перспектив майбутніх чистих грошових надходжень до материнського підприємства. Це обумовлене тим, що до чистих грошових надходжень материнського підприємства належать і дивіденди, розподілені на його користь дочірніми підприємствами, а ці розподілені дивіденди залежать від чистих грошових надходжень до його дочірніх підприємств.

3.16 Консолідована фінансова звітність не призначена для надання окремої інформації про активи, зобов’язання, власний капітал, дохід і витрати будь-якого конкретного дочірнього підприємства. Для надання цієї інформації призначена власна фінансова звітність дочірнього підприємства.

3.17 Неконсолідована фінансова звітність призначена для надання інформації про активи, зобов’язання, власний капітал, дохід і витрати материнського підприємства, але не відповідної інформації щодо його дочірніх підприємств. Ця інформація може бути корисна для наявних і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів материнського підприємства, оскільки:

а) вимога до материнського підприємства зазвичай не дає держателеві такої вимоги права вимоги до дочірніх підприємств; та

б) в деяких юрисдикціях суми, що можуть бути законно розподілені між держателями вимог до власного капіталу материнського підприємства, залежать від резервів материнського підприємства, що підлягають розподілу.

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

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

ЗМІСТ

	з пункту
РОЗДІЛ 4: ЕЛЕМЕНТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	
ВСТУП	**4.1**
ВИЗНАЧЕННЯ АКТИВУ	**4.3**
Право	**4.6**
Потенціал створення економічних вигід	**4.14**
Контроль	**4.19**
ВИЗНАЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	**4.26**
Обов'язок	**4.28**
Передання економічного ресурсу	**4.36**
Теперішній обов'язок унаслідок минулих подій	**4.42**
АКТИВИ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	**4.48**
Одиниця обліку	**4.48**
Контракти, що підлягають виконанню в майбутньому	**4.56**
Сутність контрактних прав і контрактних обов'язків	**4.59**
ВИЗНАЧЕННЯ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	**4.63**
ВИЗНАЧЕННЯ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ	**4.68**

 © IFRS Foundation

Вступ

4.1 У *Концептуальній основі* визначено такі елементи фінансової звітності:

а) активи, зобов’язання та власний капітал, що стосуються фінансового стану суб’єкта господарювання, що звітує; та

б) дохід і витрати, що стосуються фінансових результатів суб’єкта господарювання, що звітує.

4.2 Ці елементи пов’язані з економічними ресурсами, вимогами та змінами в обсязі економічних ресурсів та розмірі вимог, що обговорюються в розділі 1 та визначені в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1. Елементи фінансової звітності

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

Визначення активу

4.3 Актив — теперішній економічний ресурс, що контролюється суб'єктом господарювання внаслідок минулих подій.

4.4 Економічний ресурс — право, що має потенціал створення економічних вигід.

4.5 У цьому розділі обговорюються три аспекти цих визначень:

а) право (див. пункти 4.6–4.13);

б) потенціал створення економічних вигід (див. пункти 4.14–4.18); та

в) контроль (див. пункти 4.19–4.25).

Право

4.6 Права, що мають потенціал створення економічних вигід набувають багатьох форм, у тому числі:

а) прав, що відповідають обов'язку іншої сторони (див. пункт 4.39), наприклад:

(i) права на одержання грошових коштів;

(ii) права на одержання товарів або послуг;

(iii) права на обмін економічними ресурсами з іншою стороною на сприятливих умовах. До таких прав належить, наприклад, форвардний контракт на купівлю економічного ресурсу на умовах, що є сприятливими на даний час, або опціон на купівлю економічного ресурсу.

(iv) права на одержання вигоди від обов'язку іншої сторони передати економічний ресурс у разі певної майбутньої події, настання якої пов'язане з невизначеністю (див. пункт 4.37);

б) права, що не відповідають обов'язку іншої сторони, наприклад:

(i) права на фізичні об'єкти на зразок основних засобів або запасів). Прикладами таких прав є право користування фізичним об'єктом або право одержувати вигоду від ліквідаційної вартості об'єкта оренди;

(ii) права на використання об'єктів інтелектуальної власності.

4.7 Чимало прав установлюються контрактом, законодавством або подібними засобами. Наприклад, суб'єкт господарювання може одержати права від володіння фізичним об'єктом або його оренди, від володіння борговим інструментом чи інструментом власного капіталу, або від володіння зареєстрованим патентом. Водночас, суб'єкт господарювання може одержувати права також іншими шляхами, зокрема:

а) шляхом придбання або створення «ноу-хау», що не є загальним надбанням (див. пункт 4.22); або

б) через обов'язок іншої сторони, що виникає внаслідок відсутності в цієї іншої сторони практичної спроможності діяти у спосіб, який не відповідає її усталеній практиці, оприлюдненій політиці або конкретним заявам (див. пункт 4.31).

4.8 Деякі товари або послуги — наприклад, послуги найманих працівників — одержуються та негайно споживаються. Право суб'єкта господарювання на одержання економічних вигід, створених такими товарами або послугами, існує короткочасно доти, доки суб'єкт господарювання споживає товари чи послуги.

 © IFRS Foundation

4.9 Не всі права суб'єкта господарювання є його активами: для того, щоб бути активами суб'єкта господарювання, права повинні одночасно мати потенціал створення для суб'єкта господарювання економічних вигід понад економічні вигоди, доступні для всіх решти сторін (див. пункти 4.14–4.18) та контролюватись суб'єктом господарювання (див. пункти 4.19–4.25). Наприклад, права, доступні всім сторонам без значних витрат: наприклад права доступу до суспільних благ на зразок загального права проходу через земельну ділянку або «ноу-хау», що є загальним надбанням — зазвичай не є активами для тих суб'єктів господарювання, що є їх держателями.

4.10 Суб'єкт господарювання не може мати права на одержання економічних благ від себе самого. Таким чином:

а) боргові інструменти чи інструменти власного капіталу, випущені суб'єктом господарювання, викуплені та утримувані ним: наприклад власні викуплені акції, не є економічними ресурсами такого суб'єкта господарювання; та

б) якщо суб'єкт господарювання, що звітує, містить у своєму складі більш ніж одну юридичну особу, то боргові інструменти чи інструменти власного капіталу, випущені однією з цих юридичних осіб та утримувані іншою з цих юридичних осіб, не є економічними ресурсами суб'єкта господарювання, що звітує.

4.11 У принципі, кожне з прав суб'єкта господарювання є окремим активом. Утім, у цілях обліку взаємопов'язані права часто розглядаються як єдина одиниця обліку, що є єдиним активом (див. пункти 4.48–4.55). Наприклад, юридичне право власності на фізичний об'єкт може породжувати декілька прав, у тому числі:

а) право користування об'єктом;

б) право продавати права на об'єкт;

в) право передавати права на об'єкт у заставу; та

г) інші права, не зазначені в пунктах «а» — «в».

4.12 У багатьох випадках комплекс прав, обумовлених юридичним правом власності на фізичний об'єкт, обліковується як єдиний актив. На концептуальному рівні економічний ресурс — це комплекс прав, а не фізичний об'єкт. Поза тим, опис комплексу прав як фізичного об'єкта часто забезпечує правдиве подання цих прав у якнайстисліший та зрозумілий спосіб.

4.13 У деяких випадках немає визначеності з приводу того, чи існує певне право. Наприклад, суб'єкт господарювання та інша сторона можуть сперечатися з приводу того, чи має суб'єкт господарювання право на одержання економічного ресурсу від цієї іншої сторони. Аж до моменту усунення цієї невизначеності — наприклад судовим рішенням — наявність у суб'єкта господарювання відповідного права, а отже й існування активу пов'язані з невизначеністю. (Визнання активів, існування яких пов'язане з невизначеністю, обговорюється в пункті 5.14).

Потенціал створення економічних вигід

4.14 Економічний ресурс — право, що має потенціал створення економічних вигід. Для того, щоб цей потенціал існував, немає потреби у впевненості з приводу того — ба навіть імовірності того, що право створить економічні вигоди. Потрібно лише, щоб це право вже існувало і щоб — щонайменше за однієї обставини — воно створювало для суб'єкта господарювання економічні вигоди понад ті, що доступні всім іншим сторонам.

4.15 Право може відповідати визначенню економічного ресурсу, а отже бути активом, навіть якщо ймовірність створення ним економічних вигід низька. Утім, ця низька ймовірність може позначитись на рішеннях з приводу того, яку саме інформацію надавати щодо активу та в який спосіб її надавати, в тому числі й на рішеннях з приводу того, чи визнавати актив (див. пункти 5.15–5.17) та як його оцінювати.

4.16 Економічний ресурс може створювати економічні вигоди для суб'єкта господарювання, даючи йому

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

а) одержувати договірні грошові потоки або інший економічний ресурс;

б) обмінюватись економічними ресурсами з іншою стороною на сприятливих умовах;

в) створювати надходження або уникати вибуття грошових коштів шляхом, наприклад:

(i) використання економічного ресурсу або окремо, або в поєднанні з іншими економічними ресурсами для виробництва товарів чи надання послуг;

(ii) використання економічного ресурсу для збільшення вартості інших економічних ресурсів; або

(iii) надання економічного ресурсу в оренду іншій стороні;

г) одержувати грошові кошти чи інші економічні ресурси шляхом продажу економічного ресурсу; або

ґ) погашати зобов'язання шляхом передання економічного ресурсу.

4.17 Попри те, що економічний ресурс одержує свою вартість від його поточного потенціалу створювати майбутні економічні вигоди, економічний ресурс — це теперішнє право, що містить у собі цей потенціал, а не майбутні економічні вигоди, які може створити право. Наприклад, придбаний опціон одержує свою вартість від свого потенціалу створювати економічні вигоди шляхом використання опціону на певну дату в майбутньому. Водночас, економічний ресурс — це теперішнє право: право використання опціону на певну дату в майбутньому. Економічний ресурс — це не майбутні економічні вигоди, що їх отримає держатель у разі використання опціону.

4.18 Існує тісний зв'язок між здійсненням видатків і придбанням активів, але ці дві операції можуть не збігатись. Отже, якщо суб'єкт господарювання здійснює видатки, це може бути ознакою прагнення суб'єкта господарювання до майбутніх економічних вигід, але не є однозначним доказом одержання суб'єктом господарювання активу. Подібно до цього, відсутність відповідного видатку не заважає певній статті відповідати визначенню активу. До активів можуть належати, наприклад, права, надані урядом суб'єктові господарювання безоплатно або подаровані суб'єктові господарювання іншою стороною.

Контроль

4.19 Контроль пов'язує економічний ресурс із суб'єктом господарювання. Оцінювання того, чи існує контроль, допомагає визначити той економічний ресурс, який обліковує суб'єкт господарювання. Наприклад, суб'єкт господарювання може контролювати пропорційну частку об'єкта нерухомості, не контролюючи прав, обумовлених правом власності на весь об'єкт нерухомості. У таких випадках активом суб'єкта господарювання є контрольована ним частка об'єкта нерухомості, а не права, обумовлені правом власності на весь об'єкт нерухомості, якого він не контролює.

4.20 Суб'єкт господарювання контролює економічний ресурс, якщо він має теперішню спроможність керувати використанням економічного ресурсу та одержувати економічні вигоди, що можуть від нього надходити. Контроль включає в себе теперішню спроможність не давати іншим сторонам керувати використанням економічного ресурсу та одержувати економічні вигоди, що можуть від нього надходити. З цього випливає, що якщо одна сторона контролює економічний ресурс, то жодна інша сторона цього ресурсу не контролює.

4.21 Суб'єкт господарювання має теперішню спроможність керувати використанням економічного ресурсу, якщо він має право задіяти цей економічний ресурс у своїй діяльності чи дозволити іншій стороні задіяти цей економічний ресурс у діяльності такої іншої сторони.

4.22 Контроль над економічним ресурсом зазвичай виникає зі спроможності забезпечувати реалізацію законних прав. Утім, контроль може також виникати в тому разі, якщо суб'єкт господарювання має

 © IFRS Foundation

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

4.23 Для здійснення суб'єктом господарювання контролю над економічним ресурсом потрібно, щоб майбутні економічні вигоди від цього ресурсу прямо чи опосередковано надходили саме до суб'єкта господарювання, а не до іншої сторони. Цей аспект контролю не означає, що суб'єкт господарювання має змогу забезпечити створення ресурсом економічних вигід за всіх обставин. Натомість він означає, що в тому разі, якщо ресурс створює економічні вигоди, саме суб'єкт господарювання є стороною, що одержить їх прямо чи опосередковано.

4.24 Наявність вразливості до значних коливань у розмірі економічних вигід, створених економічним ресурсом, може вказувати на те, що суб'єкт господарювання контролює цей ресурс. Водночас, це лише один чинник, який необхідно враховувати при загальній оцінці того, чи існує контроль.

4.25 Іноді одна сторона (принципал) доручає іншій особі (агентові) діяти від імені та на користь принципала. Наприклад, принципал може залучити агента для організації продажів товарів, що контролюються принципалом. Якщо агент має у своєму розпорядженні економічний ресурс, контрольований принципалом, то такий економічний ресурс не є активом агента. До того ж, якщо агент має обов'язок передати третій особі економічний ресурс, контрольований принципалом, то цей обов'язок не є зобов'язанням агента, оскільки економічний ресурс, що підлягає переданню, є економічним ресурсом принципала, а не агента.

Визначення зобов'язання

4.26 Зобов'язання — це теперішній обов'язок суб'єкта господарювання передати економічний ресурс унаслідок минулих подій.

4.27 Зобов'язання існує в разі одночасного виконання всіх трьох критеріїв:

а) суб'єкт господарювання має обов'язок (див. пункти 4.28–4.35);

б) обов'язок передбачає передання економічного ресурсу (див. пункти 4.36–4.41); та

в) обов'язок є теперішнім обов'язком, що існує внаслідок минулих подій (див. пункти 4.42–4.47).

Обов'язок

4.28 Перший критерій зобов'язання — це наявність у суб'єкта господарювання обов'язку.

4.29 Обов'язок — це дія або відповідальність, уникнути якої суб'єкт господарювання не має практичної спроможності. Обов'язок завжди виникає перед іншою особою (чи особами). Іншою особою (чи особами) може бути особа чи інший суб'єкт господарювання, група людей чи інших суб'єктів господарювання або суспільство в цілому. Немає потреби знати, перед якою саме стороною (якими саме сторонами) має місце обов'язок.

4.30 Якщо одна сторона має обов'язок передати економічний ресурс, то звідси випливає, що інша сторона (або сторони) має право одержати цей економічний ресурс. Водночас, вимога до однієї сторони визнати зобов'язання та оцінити його в певній сумі не означає, що інша сторона (або сторони) повинна визнавати актив або оцінювати його в тій самій сумі. Наприклад, конкретні Стандарти можуть установлювати різні критерії визнання або вимоги до оцінки для зобов'язання однієї сторони та відповідного активу іншої сторони (чи сторін), якщо ці різні критерії або вимоги є наслідком рішень, які мають на меті вибір найдоречнішої інформації, що правдиво подає те, чого вона стосується.

4.31 Чимало обов’язків установлюються контрактом, законодавством або подібними засобами, й можуть бути законно забезпечені виконанням стороною (або сторонами), перед якими вони мають місце. Втім, обов’язки можуть також виникати з усталеної практики суб’єкта господарювання, оприлюдненої ним політики або конкретних заяв, якщо суб’єкт господарювання не має практичної спроможності діяти у спосіб, відмінний від такої практики, політики чи заявам. Обов’язок, що виникає в таких ситуаціях, іноді називають «конструктивним зобов’язанням».

4.32 У деяких ситуаціях обов’язок чи відповідальність суб’єкта господарювання з передання економічного ресурсу обумовлено вчиненням у майбутньому певної дії, яку може вчинити сам суб’єкт господарювання. Такі дії можуть передбачати ведення певної діяльності чи роботу на певному ринку на певну дату в майбутньому, або використання певних опціонів, передбачених контрактом. За таких ситуацій суб’єкт господарювання має обов’язок, якщо він не має практичної спроможності уникнути вчинення такої дії.

4.33 Висновок про доцільність складання фінансової звітності суб’єкта господарювання на основі безперервної діяльності означає також висновок про те, що суб’єкт господарювання не має практичної спроможності уникнути передання, якого можна було б уникнути лише шляхом ліквідації суб’єкта господарювання чи припинення діяльності.

4.34 Чинники, що використовуються для оцінювання наявності у суб’єкта господарювання практичної спроможності уникнути передання економічного ресурсу, можуть залежати від характеру обов’язку чи відповідальності суб’єкта господарювання. Наприклад, у деяких випадках суб’єкт господарювання може не мати практичної спроможності уникнути передання, якщо будь-яка дія, яку той міг би вчинити, щоб уникнути передання, потягнула б за собою економічні наслідки, значно несприятливіші, ніж саме передання. Водночас, ні намір здійснити передання, ні висока ймовірність передання не є достатньою підставою для висновку про відсутність у суб’єкта господарювання практичної спроможності уникнути передання.

4.35 У деяких випадках немає визначеності з приводу того, чи існує певний обов’язок. Наприклад, якщо інша сторона вимагає компенсації за нібито вчинену суб’єктом господарювання неправомірну дію, може не бути визначеності з приводу того, чи така дія мала місце, чи її вчинив суб’єкт господарювання або як до неї застосовується право. Аж до моменту усунення цієї невизначеності — наприклад судовим рішенням — наявність у суб’єкта господарювання відповідного обов’язку перед стороною, що вимагає компенсації, а отже й існування зобов’язання пов’язані з невизначеністю. (Визнання зобов’язань, існування яких пов’язане з невизначеністю, обговорюється в пункті 5.14).

Передання економічного ресурсу

4.36 Другим критерієм зобов’язання є те, що обов’язок передбачає передання економічного ресурсу.

4.37 Для виконання цього критерію обов’язок повинен мати потенціал вимагати від суб’єкта господарювання передання економічного ресурсу іншій стороні (чи іншим сторонам). Для того, щоб цей потенціал існував, немає потреби у впевненості з приводу того — ба навіть імовірності того, що суб’єкт повинен буде передати економічний ресурс: передання може, наприклад, бути обов’язковим лише в разі настання в майбутньому певної події, пов’язаної з невизначеністю. Потрібно лише, щоб цей обов’язок уже існував і щоб — щонайменше за однієї обставини — він вимагав від суб’єкта господарювання передання економічного ресурсу.

4.38 Обов’язок може відповідати визначенню зобов’язання, навіть якщо ймовірність передання економічного ресурсу низька. Утім, ця низька ймовірність може позначитись на рішеннях з приводу того, яку саме інформацію надавати щодо зобов’язання та в який спосіб її надавати, в тому числі й на рішеннях з приводу того, чи визнавати зобов’язання (див. пункти 5.15–5.17) та як його оцінювати.

4.39 До обов’язків з передання економічного ресурсу належать, наприклад:

а) обов’язки зі сплати грошових коштів;

б) обов’язки з доставлення товарів чи надання послуг;

в) обов’язки здійснювати обмін економічними ресурсами з іншою стороною на

 © IFRS Foundation

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

г) обов'язки з передання економічного ресурсу в разі певної майбутньої події, настання якої пов'язане з невизначеністю;

ґ) обов'язки випустити фінансовий інструмент, якщо цей фінансовий інструмент зобов'яже суб'єкта господарювання передати економічний ресурс.

4.40 Замість виконання обов'язку з передання економічного ресурсу стороні, що має право на одержання такого ресурсу, суб'єкти господарювання іноді приймають, наприклад, рішення:

а) про врегулювання обов'язку шляхом ведення переговорів про звільнення від обов'язку;

б) передання обов'язку третій стороні; або

в) заміну обов'язку передати економічний ресурс іншим обов'язком шляхом вчинення нової операції.

4.41 У ситуаціях, описаних у пункті 4.40, суб'єкт господарювання несе обов'язок передати економічний ресурс доти, доки він не врегулює, не передасть або не замінить цей обов'язок.

Теперішній обов'язок унаслідок минулих подій

4.42 Третій критерій зобов'язання — це те, що обов'язок є теперішнім обов'язком, що існує внаслідок минулих подій.

4.43 Теперішній обов'язок існує внаслідок минулих подій лише в тому разі, якщо:

а) суб'єкт господарювання вже одержав економічні вигоди або вчинив дію; та

б) внаслідок цього суб'єкт господарювання повинен буде або може бути змушений передати економічний ресурс, який в іншому випадку він не мав би передавати.

4.44 До одержаних економічних вигід можуть бути віднесені, наприклад, товари чи послуги. До вчинених дій може належати, наприклад, ведення певного бізнесу або здійснення діяльності на певному ринку. У разі одержання економічних вигід або вчинення дій протягом певного часу теперішній обов'язок, що виникає внаслідок цього, може накопичуватись протягом такого часу.

4.45 У разі прийняття нового законодавства теперішній обов'язок постає лише в тому разі, якщо внаслідок одержання економічних вигід або вчинення дії, яких стосується законодавство, суб'єкт господарювання повинен буде або може бути змушений передати економічний ресурс, який в іншому випадку він не мав би передавати. Прийняття законодавства як таке не є достатньою підставою для виникнення у суб'єкта господарювання теперішнього обов'язку. Подібним чином, якщо усталена практика суб'єкта господарювання, оприлюднена ним політика або конкретна заява, що мають характер, описаний у пункті 4.31, призводять до виникнення теперішнього обов'язку лише в тому разі, якщо внаслідок одержання економічних вигід або вчинення дії, яких стосується така практика, політика чи заява, суб'єкт господарювання повинен буде або може бути змушений передати економічний ресурс, який в іншому випадку він не мав би передавати.

4.46 Теперішній обов'язок може існувати навіть у тому разі, якщо передання економічних ресурсів не може бути виконане примусово до певного моменту в майбутньому. Наприклад, контрактне зобов'язання сплатити грошові кошти може існувати зараз, навіть якщо контракт не вимагає здійснення платежу до настання певної майбутньої дати. Подібно до цього контрактний обов'язок суб'єкта господарювання виконати роботу на певну дату в майбутньому може існувати зараз, навіть якщо контрагент не може вимагати від суб'єкта господарювання виконання цієї роботи до такої майбутньої дати.

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

Активи та зобов'язання

Одиниця обліку

4.48 Одиницею обліку є право або група прав, обов'язок або група обов'язків, або група прав та обов'язків, до яких застосовуються критерії визнання та концепції оцінки.

4.49 Одиниця обліку обирається для активів чи зобов'язань під час розгляду того, яким чином критерії визнання та концепції оцінки застосовуватимуться до такого активу чи зобов'язання, а також до пов'язаних з ними доходу та витрат. За деяких обставин може бути доцільно обрати одну одиницю обліку для визнання, а інакшу одиницю обліку для оцінювання. Наприклад, контракти іноді можуть визнаватись індивідуально, але оцінюватись у складі портфеля контрактів. Може виникати потреба в агрегуванні активів, зобов'язань, доходу та витрат або їх розподілі на компоненти для подання та розкриття інформації.

4.50 Якщо суб'єкт господарювання передає частину активу або частину зобов'язання, то одиниця обліку в цей час може зазнати змін, унаслідок яких переданий компонент та збережений компонент стають окремими одиницями обліку (див. пункти 5.26–5.33).

4.51 Одиницю обліку обирають для надання корисної інформації, а це означає, що:

а) інформація, що надається про актив або зобов'язання та про будь-які пов'язані з ними дохід та витрати, має бути доречною. Поводження з групою прав та обов'язків як із єдиною одиницею обліку може надавати доречнішу інформацію, ніж окремий розгляд кожного права чи обов'язку як окремих одиниць обліку, якщо, наприклад, ці права та обов'язки:

(i) не можуть або навряд чи можуть бути предметом окремих операцій;

(ii) не можуть або навряд чи можуть спливати згідно з різними закономірностями;

(iii) мають подібні економічні характеристики та ризики, а отже, ймовірно, справляють подібний вплив на перспективи майбутнього чистого надходження грошових коштів суб'єктові господарювання та вибуття грошових коштів від суб'єкта господарювання; або

(iv) використовуються разом у господарській діяльності, здійснюваній суб'єктом господарювання, для створення грошових потоків та оцінюються з посиланням на оцінки взаємопов'язаних майбутніх грошових потоків за ними;

б) інформація, що надається про актив або зобов'язання та про будь-які пов'язані з ними дохід та витрати, має правдиво подавати сутність операції або іншої події, внаслідок якої вони виникли. У зв'язку з цим може виникати потреба в розгляді прав чи обов'язків, що виникають із різних джерел, як єдиної одиниці обліку або в розмежуванні прав чи обов'язків, що виникають із одного джерела (див. пункт 4.62). Так само для забезпечення правдивого подання непов'язаних одні з одними прав та обов'язків може бути необхідно визнавати та оцінювати їх окремо.

4.52 Розмір витрат не лише обмежує інші рішення у сфері фінансової звітності, але й накладає вартісне

 © IFRS Foundation

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

4.53 Іноді як права, так і обов'язки походять із одного й того самого джерела. Наприклад, деякі контракти встановлюють як права, так і обов'язки кожної зі сторін. Якщо ці права та обов'язки є взаємопов'язаними та не можуть бути розмежовані, то вони становлять єдиний нероздільний актив або єдине нероздільне зобов'язання, а отже й утворюють єдину одиницю обліку. Наприклад, саме такою є ситуація з контрактами, що підлягають виконанню в майбутньому (див. пункт 4.57). І навпаки, якщо права віддільні від обов'язків, іноді може виявитись доцільним групування прав окремо від обов'язків, що вестиме до визначення одного або кількох окремих активів та зобов'язань. У інших випадах може виявитись доцільнішим об'єднання віддільних прав та обов'язків у єдину одиницю обліку з подальшим їх розглядом як єдиного активу чи єдиного зобов'язання.

4.54 Розгляд комплексу прав та обов'язків як єдиної одиниці обліку відрізняється від згортання активів та зобов'язань (див. пункт 7.10).

4.55 До можливих одиниць обліку належать:

а) окреме право або окремий обов'язок;

б) усі права, усі обов'язки, або всі права та всі обов'язки, що постали з єдиного джерела: наприклад, контракту;

в) підгрупа цих прав та/або обов'язків — наприклад, підгрупа прав на статтю основних засобів, у яких строк корисної експлуатації та закономірності споживання відрізняються від аналогічних характеристик інших прав на таку статтю;

г) група прав та/або обов'язків, що виникають за портфелем аналогічних статей;

ґ) група прав та/або обов'язків, що виникають за портфелем різних статей — наприклад, за портфелем активів і зобов'язань, що підлягає вибуттю в одній операції; та

д) вразливість до ризику в рамках портфеля статей — якщо на портфель статей діє спільний ризик, то деякі аспекти бухгалтерського обліку такого портфеля можуть бути націлені на сукупну вразливість до такого ризику в межах портфеля.

Контракти, що підлягають виконанню в майбутньому

4.56 Контракт, що підлягає виконанню в майбутньому, — це контракт або частина контракту, що рівною мірою не виконана: коли жодна зі сторін не виконала жодного зі своїх обов'язків або коли обидві сторони частково виконали свої обов'язки рівною мірою.

4.57 Контракт, що підлягає виконанню в майбутньому, створює поєднання права та обов'язку щодо обміну економічними ресурсами. Право та обов'язок взаємопов'язані та не можуть бути відокремлені одне від одного. Таким чином, поєднання права та обов'язку являє собою єдиний актив або єдине зобов'язання. Суб'єкт господарювання має актив, якщо умови обміну є на цей час сприятливими; він має зобов'язання, якщо умови обміну є на цей час несприятливими. Доцільність включення такого активу чи зобов'язання до фінансової звітності визначається залежно від критеріїв визнання (див. розділ 5) та основи оцінки (див. розділ 6), обраної для активу чи зобов'язання, включаючи, за потреби, перевірку контракту на предмет його обтяжливості.

4.58 Тією мірою, якою будь-яка зі сторін виконує свої обов'язки за контрактом, цей контракт припиняє бути таким, що підлягає виконанню в майбутньому. Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, виконує контракт першим, то таке виконання — це подія, що змінює право та обов'язок суб'єкта господарювання, що звітує, щодо обміну економічних ресурсів на право на одержання економічного

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

Сутність контрактних прав і контрактних обов'язків

4.59 Умови контракту створюють права та обов'язки для суб'єкта господарювання, що є стороною такого контракту. Для правдивого подання цих прав та обов'язків у фінансовій звітності зазначається їх сутність (див. пункт 2.12). У деяких випадках сутність прав та обов'язків є зрозумілою з правової форми контракту. В інших випадках для визначення сутності прав та обов'язків потрібно аналізувати умови контракту чи групи або серії контрактів.

4.60 Розглядаються всі умови контракту — як явні, так і неявні, крім як у випадку, коли вони не мають змісту. До неявних умов можуть належати, наприклад, обов'язки, встановлені законом, на зразок запроваджених законом гарантійних зобов'язань, установлених для суб'єктів господарювання, що укладають контракти на продаж товарів замовникам.

4.61 Умови, що не мають змісту, не розглядаються. Умова може не мати змісту, якщо вона не справляє видимого ефекту на економічні аспекти контракту. До умов, що не мають змісту, можуть належати, наприклад:

а) умови, що не зобов'язують жодну зі сторін; або

б) права, в тому числі опціони, скористатись якими держатель не матиме практичної спроможності за жодних обставин.

4.62 Група або серія контрактів може досягати загального комерційного ефекту чи мати на меті його досягнення. Для повідомлення у звітності сутності таких контрактів може виявитись необхідним розгляд прав та обов'язків, що виникають за такою групою чи серією контрактів, як єдиної одиниці обліку. Наприклад, якщо права чи обов'язки за одним контрактом лише зводять нанівець усі права чи обов'язки за іншим контрактом, укладеним одночасно з тим самим контрагентом, то сукупний ефект полягає в тому, що обидва контракти не створюють ні прав, ні обов'язків. І навпаки, якщо один контракт створює два або більше комплексів прав чи обов'язків, які могли б бути створені шляхом укладення двох або більше окремих контрактів, суб'єкт господарювання для правдивого подання прав та обов'язків (див. пункти 4.48–4.55) може бути змушений відображати кожний комплекс в обліку так, ніби він виник за окремими контрактами.

Визначення власного капіталу

4.63 Власний капітал — це залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

4.64 Вимоги до власного капіталу — це вимоги до залишкової частки в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань. Інакше кажучи, це вимоги до суб'єкта господарювання, що не відповідають визначенню зобов'язання. Такі вимоги можуть бути встановлені контрактом, законом або аналогічними засобами та включати, в тому обсязі, в якому вони не відповідають визначенню зобов'язання:

а) акції різних типів, випущені суб'єктом господарювання; та

б) деякі обов'язки суб'єкта господарювання щодо випуску іншої вимоги до власного капіталу.

4.65 Вимоги до власного капіталу різних класів — на зразок звичайних акцій та привілейованих акцій — можуть надавати своїм держателям різні права: наприклад, право на одержання від суб'єкта господарювання частини або всього зазначеного нижче:

а) дивідендів, якщо суб'єкт господарювання вирішить виплатити дивіденди держателям, які

 © IFRS Foundation

мають відповідне право;

б) надходження від задоволення вимог до власного капіталу чи то в повному обсязі під час ліквідації, чи то частково в інший час; або

в) інших вимог до власного капіталу.

4.66 Іноді на окремі компоненти власного капіталу — наприклад, акціонерний капітал або нерозподілений прибуток — впливають правові, регуляторні або інші вимоги. Наприклад, деякі з цих вимог дозволяють суб'єктові господарювання розподіл держателям вимог до власного капіталу лише за наявності в суб'єкта господарювання достатніх резервів, які визначено цими вимогами як такі, що підлягають розподілу.

4.67 Господарську діяльність часто здійснюють такі суб'єкти господарювання, як одноосібні підприємці, прості товариства, трасти або різні види державних підприємств. Нормативно-правова база діяльності таких суб'єктів господарювання часто відрізняється від нормативно-правової бази, що застосовується до корпоративних суб'єктів господарювання. Наприклад, кількість обмежень, якщо їх установлено, на розподіл держателям вимог до власного капіталу таких суб'єктів господарювання може бути незначною. Утім, визначення власного капіталу, подане в пункті 4.63 *Концептуальної основи* стосується всіх суб'єктів господарювання, що звітують.

Визначення доходів та витрат

4.68 Дохід — це збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу.

4.69 Витрати — це зменшення активів або збільшення зобов'язань, наслідком якого є зменшення власного капіталу, крім як унаслідок здійснення розподілу держателям вимог до власного капіталу.

4.70 З цих визначень доходу та витрат випливає, що внески держателів вимог до власного капіталу не є доходом, а розподіл держателям вимог до власного капіталу не є витратами.

4.71 Дохід та витрати є елементами фінансової звітності, що стосуються фінансових результатів суб'єкта господарювання. Користувачі фінансової звітності потребують інформації як про фінансовий стан суб'єкта господарювання, так і про його фінансові результати. Отже, попри те, що дохід і витрати визначено з погляду змін у розмірах активів і зобов'язань, інформація про дохід і витрати так само важлива, як інформація про активи та зобов'язання.

4.72 Різні операції та події породжують дохід і витрати, що мають різні характеристики. Окреме надання інформації про дохід і витрати з різними характеристиками може допомогти користувачам фінансової звітності розібратись у фінансових результатах суб'єкта господарювання (див. пункти 7.14–7.19).

ЗМІСТ

	з пункту
РОЗДІЛ 5: ВИЗНАННЯ ТА ПРИПИНЕННЯ ВИЗНАННЯ	
ПРОЦЕС ВИЗНАННЯ	**5.1**
КРИТЕРІЇ ВИЗНАННЯ	**5.6**
Доречність	**5.12**
Невизначеність існування	**5.14**
Низька ймовірність надходження або вибуття економічних вигід	**5.15**
Правдиве подання	**5.18**
Невизначеність оцінки	
Інші чинники	
ПРИПИНЕННЯ ВИЗНАННЯ	**5.26**

 © IFRS Foundation

Процес визнання

5.1 Визнання — це процес фіксації для включення до звіту про фінансовий стан чи звіту (звітів) про фінансові результати статті, яка відповідає визначенню одного з елементів фінансової звітності — активу, зобов'язання, власного капіталу, доходу або витрат. Визнання полягає у зазначенні статті в одному з цих звітів — чи то окремо, чи то в поєднанні з іншими статтями — прописом та як грошову суму, а також у включенні цієї суми до одного чи кількох підсумкових показників такого звіту. Сума, в якій актив, зобов'язання або власний капітал визнано у звіті про фінансовий стан, має назву «балансова вартість».

5.2 Звіт про фінансовий стан і звіт (звіти) про фінансові результати описують визнані активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати суб'єкта господарювання у структурованих зведеннях, покликаних робити фінансову інформацію зіставною та зрозумілою. Важливою рисою структур цих зведень є те, що визнані у звіті суми включаються до підсумкових показників та, за потреби, проміжних підсумкових показників, що пов'язують статті, визнані у звіті.

5.3 Визнання пов'язує елементи, звіт про фінансовий стан і звіт (звіти) про фінансові результати в такий спосіб (див. схему 5.1):

а) у звіті про фінансовий стан станом на початок і кінець звітного періоду загальна вартість активів мінус загальна вартість зобов'язань дорівнює загальному розмірові власного капіталу; та

б) зміни, визнані у власному капіталі протягом звітного періоду, складаються з:

(i) доходу за вирахуванням витрат, визнаного у звіті (звітах) про фінансові результати; плюс

(ii) внесків від держателів вимог до власного капіталу за вирахуванням розподілених держателям вимог до власного капіталу.

5.4 Звіти пов'язані один з одним, оскільки визнання однієї статті (або зміни в її балансовій вартості) вимагає визнання чи припинення визнання однієї або кількох інших статей (чи змін у балансовій вартості однієї або кількох інших статей). Наприклад:

а) визнання доходу відбувається одночасно з:

(i) первісним визнанням активу чи збільшенням балансової вартості активу; або

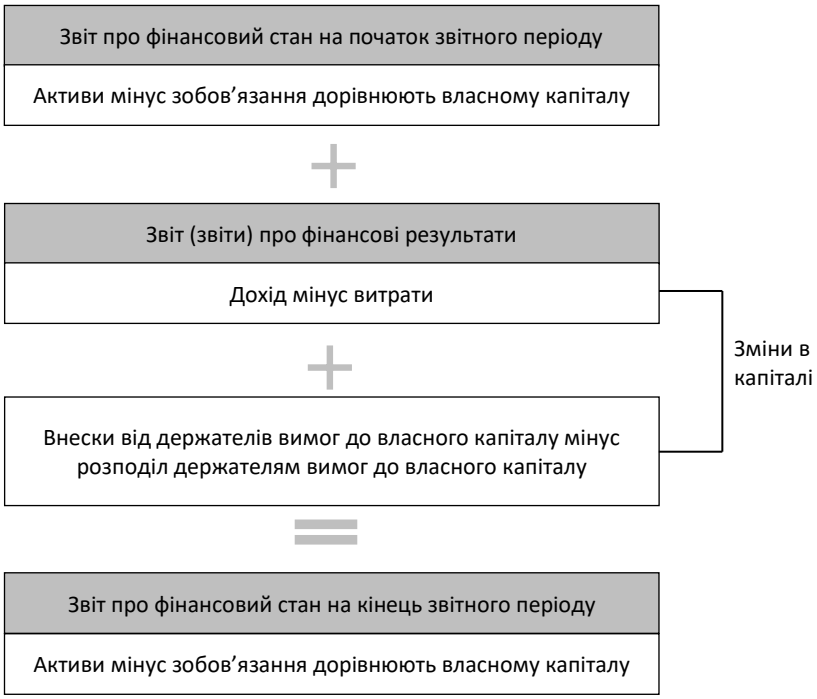
(ii) припиненням визнання зобов'язання чи зменшенням балансової вартості зобов'язання;

б) визнання витрат відбувається одночасно з:

(i) первісним визнанням зобов'язання чи збільшенням балансової вартості зобов'язання; або

(ii) припиненням визнання активу чи зменшенням балансової вартості активу.

Схема 5.1. Як визнання поєднує елементи фінансової звітності



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

Критерії визнання

5.6 У звіті про фінансовий стан визнаються лише статті, що відповідають визначенню активу, зобов'язання чи власного капіталу. Подібно до цього у звіті про фінансові результати визнаються лише статті, що відповідають визначенню доходу чи витрат. Водночас, визнаються не всі статті, що відповідають визначенню одного з цих елементів.

5.7 Відсутність визнання статті, що відповідає визначенню одного з елементів, знижує повноту звіту про фінансовий стан та звіту (звітів) про фінансові результати, й може призвести до виключення з фінансової звітності корисної інформації. З другого боку, за деяких обставин визнання деяких статей, що відповідають визначенню одного з елементів, не надає корисної інформації. Актив чи зобов'язання визнається лише в тому разі, якщо визнання такого активу чи зобов'язання, будь-яких відповідних доходів, витрат або змін у власному капіталі надає користувачам фінансової звітності інформацію, що є корисною, тобто:

а) доречну інформацію про актив чи зобов'язання та про будь-які відповідні доходи, витрати або зміни у власному капіталі (див. пункти 5.12–5.17); та

б) правдиве подання активу чи зобов'язання та будь-яких відповідних доходів, витрат або змін у власному капіталі (див. пункти 5.18–5.25).

 © IFRS Foundation

5.8 Розмір витрат не лише обмежує інші рішення у сфері фінансової звітності, але й накладає вартісне обмеження на рішення про визнання. З визнанням активу чи зобов'язання пов'язані певні витрати. Ті, хто складає фінансову звітність, несуть витрати, пов'язані з одержанням відповідної оцінки активу чи зобов'язання. Користувачі фінансової звітності також несуть витрати на аналіз та інтерпретацію наданої інформації. Актив або зобов'язання визнається, якщо вигоди від надання інформації користувачам фінансової звітності шляхом визнання, ймовірно, виправдають витрати на надання та використання такої інформації. У деяких випадках витрати на визнання можуть перевищувати вигоду від нього.

5.9 Неможливо точно визначити, коли визнання активу чи зобов'язання надасть корисну інформацію користувачам фінансової звітності за рівня витрат, що не переважають його вигоди. Те, що є корисним для користувачів, залежить від статті, а також від фактів та обставин. Отже, для вирішення питання про визнання статті потрібне судження, а отже вимоги щодо визнання, зазначені в різних Стандартах і в межах Стандартів можуть бути різними.

5.10 При прийнятті рішень про визнання дуже важливо розглядати інформацію, що буде надана в разі невизнання активу чи зобов'язання. Наприклад, якщо при здійсненні видатку жоден актив не визнається, визнається витрата. З часом визнання витрат може в деяких випадках надавати корисну інформацію, наприклад, інформацію, що дає користувачам фінансової звітності змогу виявляти тенденції.

5.11 Навіть якщо стаття, що відповідає визначенню активу чи зобов'язання, не визнається, у суб'єкта господарювання може виникнути необхідність надати інформацію про цю статтю у примітках. При цьому важливо розглянути питання про те, як зробити таку інформацію достатньо помітною, щоб компенсувати відсутність цієї статті у структурованому зведенні, наданому у звіті про фінансовий стан та, за потреби, звіті (звітах) про фінансові результати.

Доречність

5.12 Інформація про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати доречна для користувачів фінансової звітності. Водночас, визнання конкретного активу чи зобов'язання та будь-яких відповідних доходів, витрат або змін у власному капіталі не завжди може надавати доречну інформацію. Така ситуація може мати місце, якщо, наприклад:

а) відсутня визначеність з приводу того, чи існує актив або зобов'язання (див. пункт 5.14); або

б) актив або зобов'язання існує, але ймовірність надходження чи вибуття економічних вигід є низькою (див. пункти 5.15–5.17).

5.13 Наявність одного чи обох чинників, зазначених у пункті 5.12, не призводить автоматично до висновку про те, що надана інформація не є доречною. До того ж, на висновок можуть впливати й інші чинники, крім зазначених у пункті 5.12. Те, чи надає визнання доречну інформацію, може визначатись поєднанням чинників, а не будь-яким окремо взятим чинником.

Невизначеність існування

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

Низька ймовірність надходження або вибуття економічних вигід

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

5.16 Якщо ймовірність надходження чи вибуття економічних вигід низька, то найдоречнішою інформацією про актив або зобов’язання може бути інформація про величину можливих надходжень чи вибуття, можливі строки їх настання та чинники, що впливають на ймовірність їх настання. Типовим місцем для розміщення такої інформації є примітки.

5.17 Навіть якщо ймовірність надходження чи вибуття економічних вигід низька, визнання активу чи зобов’язання може надавати доречну інформацію, що виходить за межі інформації, описаної в пункті 5.16. Те, чи є ситуація саме такою, може залежати від ряду чинників. Наприклад:

а) якщо придбання активу чи прийняття зобов’язання відбувається в операції обміну на ринкових умовах, то її вартість зазвичай віддзеркалює ймовірність надходження чи вибуття економічних вигід. Таким чином, ця вартість може бути доречною інформацією і вона зазвичай легкодоступна. Крім того, невизнання активу чи зобов’язання призвело б до визнання витрат або доходу під час обміну, що могло б виявитись неправдивим поданням операції (див. пункт 5.25(а)).

б) якщо актив чи зобов’язання постає внаслідок події, що не є операцією обміну, то визнання активу чи зобов’язання зазвичай призводить до визнання доходу або витрат. Якщо існує лише низька ймовірність того, що актив чи зобов’язання потягне за собою надходження чи вибуття економічних вигід, користувачі фінансової звітності можуть не вважати визнання активу та доходу або зобов’язання та витрат таким, що надає доречну інформацію.

Правдиве подання

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

Невизначеність оцінки

5.19 Для визнання активу чи зобов’язання його необхідно оцінити. У багатьох випадках такі оцінки визначаються шляхом оцінювання, а отже має місце невизначеність оцінки. Як було зазначено в пункті 2.19, використання обґрунтованих оцінок є невід'ємною частиною підготовки фінансової інформації та не робить інформацію менш корисною, якщо оцінки описано й роз'яснено чітко та правдиво. Навіть високий рівень невизначеності оцінки не завжди заважає такій оцінці надавати корисну інформацію.

5.20 В деяких випадках рівень невизначеності, пов’язаної з таким оцінюванням активу чи зобов’язання, може виявитись настільки високим, що можуть постати сумніви у спроможності такої оцінки забезпечити достатньо правдиве подання такого активу чи зобов’язання та відповідних доходів, витрат або змін у власному капіталі. Рівень невизначеності оцінки може бути настільки високим, що, наприклад, єдиним шляхом оцінювання активу чи зобов’язання залишається застосування методів оцінювання на основі грошових потоків і, крім того, склалась одна або декілька з зазначених нижче обставин:

а) діапазон можливих результатів є винятково широким, а ймовірність кожного з результатів винятково важко оцінити;

б) оцінка є винятково чутливою до незначних змін в оцінках імовірності різних результатів — наприклад, якщо ймовірність майбутнього надходження чи вибуття грошових коштів є винятково низькою, але величина такого надходження чи вибуття грошових коштів буде винятково високою, якщо вони матимуть місце;

в) оцінювання активу або зобов’язання вимагає винятково складних чи винятково суб’єктивних розподілів грошових потоків, які не пов’язані винятково з активом чи зобов’язанням, що оцінюється.

5.21 В деяких випадках, описаних у пункті 5.20, найкориснішою інформацією може бути оцінка, що

 © IFRS Foundation

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

5.22 За обмежених обставин усі доречні оцінки активу чи зобов'язання, що доступні (або можуть бути одержані), можуть мати настільки велику невизначеність оцінки, що жодна з них не надаватиме корисної інформації про актив чи зобов'язання (та відповідні доходи, витрати або зміни у власному капіталі), навіть якби цю оцінку супроводжував опис її оцінювання та роз'яснення чинників невизначеності, що впливають на ці оцінки. За таких обставин, коло яких є обмеженим, актив чи зобов'язання не визнається.

5.23 Незалежно від того, чи визнано актив або зобов'язання, може виявитись необхідним включення до правдивого подання активу чи зобов'язання пояснювальної інформації про чинники невизначеності, пов'язані з існуванням або оцінкою активу чи зобов'язання, або з результатом оцінювання — сумою або строками будь-якого надходження чи вибуття економічних вигід, що врешті-решт будуть ними породжені (див. пункти 6.60–6.62).

Інші чинники

5.24 Правдиве подання визнаного активу, зобов'язання, власного капіталу, доходу чи витрат пов'язане не лише з визнанням такої статті, але й із її оцінкою, а також її поданням та розкриттям інформації про неї (див. розділи 6–7).

5.25 Отже, при оцінюванні того, чи може визнання активу або зобов'язання забезпечити правдиве подання активу або зобов'язання, необхідно враховувати не лише його опис та оцінку у звіті про фінансовий стан, але й:

а) відображення відповідного доходу, відповідних витрат і змін у власному капіталі. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання набуває актив в обмін на компенсацію, то невизнання цього активу призвело б до визнання витрат і зменшення прибутку та власного капіталу суб'єкта господарювання. У деяких випадках, наприклад, якщо суб'єкт господарювання не споживає актив негайно, такий результат може призвести до оманливого подання фінансового стану суб'єкта господарювання як такого, що погіршився;

б) те, чи визнаються пов'язані одні з одними активи та зобов'язання. Якщо вони не визнаються, визнання може призвести до непослідовності визнання (неузгодженості обліку). Це може не забезпечувати зрозумілого або правдивого подання загального ефекту операції чи іншої події, що породжує актив чи зобов'язання, навіть у разі подання в примітках пояснювальної інформації;

в) подання та розкриття інформації про актив чи зобов'язання та відповідні доходи, витрати або зміни у власному капіталі. Повне відображення містить усю інформацію, необхідну користувачеві фінансової звітності для розуміння відображеного економічного явища, включаючи всі необхідні описи та роз'яснення. Отже, подання та розкриття відповідної інформації може уможливити входження визнаної суми до правдивого подання активу, зобов'язання, власного капіталу, доходу чи витрат.

Припинення визнання

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

а) у разі активу припинення визнання зазвичай відбувається при втраті суб'єктом господарювання контролю над усім визнаним активом чи його частиною; та

б) у разі зобов'язання припинення визнання зазвичай відбувається тоді, коли суб'єкт господарювання більше не має теперішнього обов'язку за всім визнаним зобов'язанням чи його частиною.

5.27 Облікові вимоги до припинення визнання мають на меті забезпечити правдиве подання як:

а) всіх активів та зобов'язань, збережених після операції або іншої події, що призвела до припинення визнання (в тому числі, будь-якого активу чи зобов'язання, придбаного, прийнятого або створеного в рамках операції чи іншої події); так і

б) зміни в активах і зобов'язаннях суб'єкта господарювання внаслідок такої операції чи іншої події.

5.28 Досягнення цілей, зазначених у пункті 5.27, зазвичай забезпечується шляхом:

а) припинення визнання всіх активів чи зобов'язань, строк яких сплив або які було спожито, зібрано, виконано чи передано з визнанням відповідних доходів і витрат. У решті тексту цього розділу термін «переданий компонент» застосовується до всіх активів і зобов'язань такого роду;

б) подальшого визнання збережених активів або зобов'язань, до яких (за їх наявності) застосовується термін «збережений компонент». Цей збережений компонент стає одиницею обліку, окремою від переданого компонента. Відповідно, за збереженим компонентом унаслідок припинення визнання переданого компонента ні дохід, ні витрати не визнаються, крім як у тому разі, коли припинення визнання тягне за собою зміну у вимогах до оцінки, що застосовуються до збереженого компонента; та

в) застосування однієї чи кількох із зазначених нижче процедур, якщо це потрібно для досягнення однієї чи обох цілей, зазначених у пункті 5.27:

(i) подання будь-якого збереженого компонента окремо у звіті про фінансовий стан;

(ii) окремого подання у звіті (звітах) про фінансові результати будь-яких доходів та витрат, визнаних унаслідок припиненням визнання переданого компоненту; або

(iii) надання пояснювальної інформації.

5.29 У деяких випадках може здаватись, що суб'єкт господарювання передав актив або зобов'язання, але такий актив або зобов'язання все одно може залишитись активом або зобов'язанням суб'єкта господарювання. Наприклад:

а) якщо суб'єкт господарювання, за зовнішнім виглядом, передав актив, але зберігає вразливість до значних позитивних чи негативних коливань у сумі економічних вигід, що можуть бути створені активом, це іноді вказує на можливість того, що суб'єкт господарювання й надалі контролює цей актив (див. пункт 4.24); або

б) якщо суб'єкт господарювання передав актив іншій стороні, яка утримує актив як агент для суб'єкта господарювання, то той, хто здійснив передання, все ще контролює актив (див. пункт 4.25).

5.30 У випадках, описаних у пункті 5.29, припинення визнання цього активу чи зобов'язання є недоцільним, оскільки воно не забезпечує досягнення жодної з двох цілей, описаних у пункті 5.27.

5.31 Коли суб'єкт господарювання більше не має переданого компонента, припинення визнання переданого компонента достовірно представляє цей факт. Однак у деяких із цих випадків припинення визнання може не забезпечувати правдивого подання того, наскільки операція чи інша подія змінила активи або зобов'язання суб'єкта господарювання, навіть якщо воно підкріплюється

 © IFRS Foundation

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

а) якщо суб'єкт господарювання передав актив і, одночасно, здійснив іншу операцію, внаслідок якої виникло теперішнє право або теперішній обов'язок придбати актив знов. Такі теперішні права або теперішні обов'язки можуть виникати, наприклад, за форвардним контрактом, проданим опціоном «пут» або придбаним опціоном «кол».

б) якщо суб'єкт господарювання зберігає вразливість до значних позитивних чи негативних коливань у розмірі економічних вигід, що можуть бути створені переданим компонентом, який суб'єкт господарювання більше не контролює.

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

а) дохід або витрати внаслідок операції або іншої події не визнаються ні за збереженим компонентом, ні за переданим компонентом;

б) надходження одержані (або сплачені) після передання активу (або зобов'язання), трактується як одержана (або надана) позика; та

в) для відображення того факту, що суб'єкт господарювання більше не має прав або обов'язків, що виникають із переданого компонента, потрібне окреме подання переданого компонента у звіті про фінансовий стан або надання пояснювальної інформації. Подібно до цього, може знадобитись і надання інформації про дохід або витрати, що виникають від переданого компонента після передання.

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

а) якщо внесені до договору зміни лише скасовують наявні права чи обов'язки, то при прийнятті рішення про припинення визнання цих прав та обов'язків слід узяти до уваги аспекти, що обговорюються в пунктах 5.26–5.32;

б) якщо внесені до договору зміни просто додають нові права чи обов'язки, необхідно вирішити, чи трактувати додані права або обв'язки як окремий актив або окреме зобов'язання чи як частину тієї самої одиниці обліку, до якої належать наявні права та обов'язки (див. пункти 4.48–4.55); і

в) якщо внесені до договору зміни одночасно скасовують наявні права чи обов'язки та додають нові права чи обов'язки, необхідно розглянути як окремі, так і спільні наслідки цих змін. У деяких випадках такого роду договір зазнає настільки великих змін, що, по суті, внесення змін замінює старий актив або зобов'язання новим активом або зобов'язанням. У випадках внесення настільки великих змін суб'єктові господарювання може знадобитися припинити визнання первісного активу чи зобов'язання та визнати новий актив або зобов'язання.

ЗМІСТ

	з пункту
РОЗДІЛ 6: ОЦІНКА	
ВСТУП	**6.1**
ОСНОВИ ОЦІНКИ	**6.4**
Історична собівартість	**6.4**
Поточна вартість	**6.10**
Справедлива вартість	**6.12**
Вартість при використанні та вартість виконання	**6.17**
Поточна собівартість	**6.21**
ІНФОРМАЦІЯ, ЯКУ НАДАЮТЬ КОНКРЕТНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ	**6.23**
Історична собівартість	**6.24**
Поточна вартість	**6.32**
Справедлива вартість	**6.32**
Вартість при використанні та вартість виконання	**6.37**
Поточна собівартість	**6.40**
ЧИННИКИ ДЛЯ ВРАХУВАННЯ ПРИ ВИБОРІ ОСНОВИ ОЦІНКИ	**6.43**
Доречність	**6.49**
Характеристики активу чи зобов’язання	**6.50**
Внесок у майбутні грошові потоки	**6.54**
Правдиве подання	**6.58**
Посилювальні якісні характеристики та вартісне обмеження	**6.63**
Історична собівартість	**6.69**
Поточна вартість	**6.72**
Чинники, специфічні для первісної оцінки	**6.77**
Більш ніж одна основа оцінки	**6.83**
ОЦІНКА ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ	**6.87**
МЕТОДИ ОЦІНЮВАННЯ НА ОСНОВІ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ	**6.91**

 © IFRS Foundation

Вступ

6.1 Елементи, що визнаються у фінансовій звітності, кількісно зазначаються в грошовому вираженні. Для цього необхідно обрати основу оцінки. Основа оцінки — це певна ідентифікована властивість (наприклад, історична собівартість, справедлива вартість чи вартість виконання) статті, що оцінюється. Застосування основи оцінки до активу чи зобов'язання породжує оцінку цього активу чи зобов'язання та відповідних доходів і витрат.

6.2 Урахування якісних характеристик корисної фінансової інформації та вартісного обмеження, цілком імовірно, потягне за собою вибір різних основ оцінки для різних активів, зобов'язань, доходів і витрат.

6.3 Може бути необхідним опис у Стандарті порядку застосування основи оцінки, обраної у відповідному Стандарті. Цей опис міг би містити:

а) зазначення методів, що можуть або мусять використовуватись для виконання оцінки з застосуванням конкретної основи оцінки;

б) зазначення спрощеного підходу до оцінки, який, цілком імовірно, надає інформацію, подібну до тієї, що надається тією основою оцінки, якій віддається перевага; або

в) пояснення порядку внесення змін до основи оцінки, наприклад, шляхом вилучення з вартості виконання зобов'язання ефекту можливості невиконання такого зобов'язання суб'єктом господарювання (власного кредитного ризику).

Основи оцінки

Історична собівартість

6.4 Оцінки за історичною собівартістю надають грошову інформацію про активи, зобов'язання та відповідні доходи й витрати з використанням інформації, виведеної (щонайменше, частково) з ціни операції або іншої події, що їх породили. На відміну від поточної вартості, історична собівартість не віддзеркалює змін у вартості за винятком змін, пов'язаних зі зменшенням корисності активу чи перетворенням зобов'язання на обтяжливе (див. пункти 6.7(в) та 6.8(б)).

6.5 Історична собівартість активу при його придбанні або створенні — це вартість витрат, здійснених при придбанні або створенні активу, що складається з компенсації, сплаченої для придбання чи створення активу, та витрат на операцію. Історична собівартість зобов'язання при його прийнятті або взятті — це вартість компенсації, отриманої за прийняття або взяття зобов'язання, мінус витрати на операцію.

6.6 Коли актив набувається чи створюється чи зобов'язання приймається або береться внаслідок події, що не є операцією на ринкових умовах (див. пункт 6.80), визначення собівартості може виявитись неможливим або собівартість може не надавати доречної інформації про актив чи зобов'язання. У деяких із таких випадків як умовна собівартість при первісному визнанні використовується поточна вартість активу чи зобов'язання; відтак ця умовна собівартість використовується як відправний пункт для подальшої оцінки за історичною собівартістю.

6.7 Історична собівартість активу з часом оновлюється для відображення, за потреби:

а) споживання всього економічного ресурсу, що становить актив, або його частини (зносу чи амортизації);

б) одержаних платежів, що погашають актив частково або повністю;

в) ефекту подій, унаслідок яких історична собівартість активу частково або повністю стає невідшкодовною (зменшення корисності); та

г) нарахування відсотків для відображення будь-якого компонента фінансування активу.

6.8 Історична собівартість зобов’язання з часом оновлюється для відображення, за потреби:

а) виконання всього зобов’язання або його частини, наприклад, шляхом здійснення платежів, що погашають частину зобов’язання або все зобов’язання, або шляхом виконання обов’язку з поставки товарів;

б) ефекту подій, що збільшують вартість обов’язку з передання економічних ресурсів, необхідних для виконання зобов’язання такою мірою, що зобов’язання стає обтяжливим. Зобов’язання є обтяжливим, якщо історична собівартість більше не є достатньою для відображення обов’язку з виконання зобов’язання; та

в) нарахування відсотків для відображення будь-якого компонента фінансування зобов’язання.

6.9 Одним зі шляхів застосування основи оцінки за історичною собівартістю до фінансових активів і фінансових зобов’язань є їх оцінювання за амортизованою собівартістю. Амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов’язання віддзеркалює оцінки майбутніх грошових потоків, дисконтовані за ставкою, визначеною при первісному визнанні. У разі інструментів зі змінною ставкою ставка дисконтування оновлюється з урахуванням змін у змінній ставці. Амортизована собівартість фінансового активу чи фінансового зобов’язання з часом оновлюється для відображення подальших змін на зразок нарахування відсотків, зменшення корисності фінансового активу, одержаних або здійснених платежів.

Поточна вартість

6.10 Оцінки за поточною вартістю надають грошову інформацію про активи, зобов’язання та відповідні доходи й витрати з використанням інформації, що оновлюється для відображення умов станом на дату оцінки. Через це оновлення значення поточної вартості активів та зобов’язань віддзеркалюють зміни, що відбулись після попередньої дати оцінки, в оцінках грошових потоків та інших чинників, які віддзеркалюються в таких значеннях поточної вартості (див. пункти 6.14–6.15 та 6.20). На відміну від історичної собівартості поточна вартість активу чи зобов’язання не виводиться (навіть частково) з ціни операції або іншої події, що породила актив чи зобов’язання.

6.11 До основ оцінки за поточною вартістю належать:

а) справедлива вартість (див. пункти 6.12–6.16);

б) вартість при використанні для активів і вартість виконання для зобов’язань (див. пункти 6.17–6.20); та

в) поточна собівартість (див. пункти 6.21–6.22).

Справедлива вартість

6.12 Справедлива вартість — це ціна, яку було б одержано в разі продажу активу чи сплачено за передання зобов’язання у звичайній операції між учасниками ринку станом на дату оцінки.

6.13 Справедлива вартість віддзеркалює точку зору учасників ринку — учасників того ринку, до якого суб’єкт господарювання має доступ. Актив чи зобов’язання оцінюється з використанням тих самих припущень, які б використовувались учасниками ринку при визначенні ціни активу чи зобов’язання, якби ці учасники ринку діяли у своїх найкращих економічних інтересах.

6.14 У деяких випадках справедливу вартість можна визначити безпосередньо шляхом спостереження за цінами на активному ринку. В інших випадках вона визначається опосередковано з використанням методів оцінки — наприклад, методів оцінки на основі грошових потоків (див. пункти 6.91–6.95) з відображенням усіх зазначених нижче чинників:

 © IFRS Foundation

а) оцінок майбутніх грошових потоків;

б) можливих коливань в оціненій сумі або строків майбутніх грошових потоків за активом чи зобов'язанням, що оцінюється, викликаних невизначеністю, притаманною грошовим потокам;

в) часової вартості грошей;

г) ціни прийняття невизначеності, притаманної грошовим потокам (премії за ризик або дисконту на ризик). Ціна прийняття цієї невизначеності залежить від обсягу цієї невизначеності. Вона також віддзеркалює той факт, що інвестори зазвичай менше платять за актив (і зазвичай вимагають більше за прийняття зобов'язання), що має невизначені грошові потоки, ніж за актив (або зобов'язання), за яким грошові потоки є визначеними;

ґ) інших чинників — наприклад, ліквідності, якщо учасники ринку враховували б ці чинники за обставин, що склались.

6.15 До чинників, згаданих у пунктах 6.14(б) та 6.14(г) належить можливість невиконання контрагентом свого зобов'язання перед суб'єктом господарювання (кредитний ризик) або невиконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання (власний кредитний ризик).

6.16 Через те, що справедлива вартість не виводиться (навіть частково) з ціни операції або іншої події, що породила актив чи зобов'язання, справедлива вартість не збільшується на розмір витрат на операцію, здійснених при придбанні активу, та не зменшується на розмір витрат на операцію, здійснених при прийнятті або взятті зобов'язання. Крім того, справедлива вартість не віддзеркалює витрат на операцію, які було б здійснено при остаточному вибутті активу чи переданні або погашенні зобов'язання.

Вартість при використанні та вартість виконання

6.17 Вартість при використанні — це теперішня вартість грошових потоків або інших економічних вигід, які суб'єкт господарювання розраховує отримати від використання активу та його остаточного вибуття. Вартість виконання — це теперішня вартість грошових коштів або інших економічних ресурсів, які, як очікує суб'єкт господарювання, він буде зобов'язаний передати при виконанні ним зобов'язання. Ці суми грошових коштів або інших економічних ресурсів включають не лише суми, що підлягають переданню контрагентові за зобов'язанням, але й суми, що їх, як очікує суб'єкт господарювання, він буде зобов'язаний передати іншим сторонам, щоб уможливити виконання ним зобов'язання.

6.18 Оскільки вартість при використанні та вартість виконання ґрунтуються на майбутніх грошових потоках, до них не включаються витрати на операцію, здійснені при придбанні активу або прийнятті зобов'язання. Утім, до вартості при використанні та вартості виконання входить теперішня вартість будь-яких витрат на операцію, яких, як очікує суб'єкт господарювання, він зазнає при остаточному вибутті активу чи виконанні зобов'язання.

6.19 Вартість при використанні та вартість виконання віддзеркалюють специфічні для суб'єкта господарювання припущення, а не припущення учасників ринку. На практиці різниця між тими припущеннями, які могли б застосовувати учасники ринку, та тими, якими користується сам суб'єкт господарювання, іноді є незначною.

6.20 Значення вартості при використанні та вартості виконання неможливо спостерігати безпосередньо й вони визначаються з використанням методів оцінювання на основі грошових потоків (див. пункти 6.91–6.95). Значення вартості при використанні та вартості виконання віддзеркалюють ті самі чинники, які було описано для справедливої вартості в пункті 6.14, але під специфічним для суб'єкта господарювання кутом зору, а не під кутом зору учасника ринку.

Поточна собівартість

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

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

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

Інформація, яку надають конкретні основи оцінки

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

Історична собівартість

6.24 Інформація, що надається оцінюванням активу чи зобов'язання за історичною собівартістю, може бути доречною для користувачів фінансової звітності через те, що історична собівартість спирається на інформацію, виведену (щонайменше частково) з ціни операції або іншої події, що породила актив чи зобов'язання.

6.25 Зазвичай, якщо суб'єкт господарювання придбав актив у недавній операції, здійсненій на ринкових умовах, суб'єкт господарювання очікує, що актив надасть достатньо економічних вигід для того, щоб суб'єкт господарювання принаймні повернув собі вартість активу. Подібно до цього, якщо зобов'язання було прийнято або взято внаслідок недавньої операції, здійсненої на ринкових умовах, суб'єкт господарювання очікує, що вартість обов'язку з передання економічних ресурсів для виконання зобов'язання зазвичай не перевищить вартості одержаної компенсації мінус витрати на операцію. Отже, оцінювання активу чи зобов'язання за історичною собівартістю в таких випадках надає доречну інформацію як про актив чи зобов'язання, так і про ціну операції, що породила такий актив або таке зобов'язання.

6.26 Оскільки історична собівартість зменшується для відображення споживання активу та зменшення його корисності, сума, очікувана до повернення від активу, що оцінюється за історичною собівартістю, є щонайменше не нижчою від його балансової вартості. Подібно до цього, через те, що історична собівартість зобов'язання зростає, коли воно стає обтяжливим, вартість обов'язку з передання економічних ресурсів, необхідних для виконання зобов'язання, не перевищує балансової вартості зобов'язання.

6.27 Якщо за історичною собівартістю оцінюється актив, крім фінансового активу, то споживання чи продаж активу або його частини породжує витрати, які оцінюються за історичною собівартістю спожитого чи проданого активу або його частини.

6.28 Витрати, що виникають від продажу активу, визнаються одночасно з визнанням одержаної за цей продаж компенсації як доходу. Різниця між доходом та витратами — це маржа, одержана від продажу. Для надання інформації про маржу витрати, породжені споживанням активу, можуть бути порівняні з відповідним доходом.

6.29 Подібно до цього, якщо зобов'язання, крім фінансового зобов'язання, було прийняте чи взяте в обмін на компенсацію та оцінюється за історичною собівартістю, то виконання всього зобов'язання або його частини породжує дохід, який оцінюється за розміром компенсації, одержаної за виконану частину. Різниця між цим доходом та витратами, здійсненими при виконанні зобов'язання, — це

 © IFRS Foundation

маржа, одержана від виконання.

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

6.31 З подібних причин інформація про відсотки, одержані від активів, та відсотки, сплачені за зобов'язаннями, що оцінюються за амортизованою собівартістю, може мати передбачувальну та підтверджувальну цінність.

Поточна вартість

Справедлива вартість

6.32 Інформація, що надається шляхом оцінювання активів та зобов'язань за справедливою вартістю, може мати передбачувальну цінність, бо справедлива вартість віддзеркалює поточні очікування учасників ринку щодо розміру, строків і невизначеності майбутніх грошових потоків. Ціна цих очікувань визначається у спосіб, що віддзеркалює поточні уподобання учасників ринку з приводу ризику. Ця інформація може також мати підтверджувальну цінність, даючи зворотній зв'язок стосовно попередніх очікувань.

6.33 Дохід і витрати, що віддзеркалюють поточні очікування учасників ринку, можуть мати певну передбачувальну цінність, оскільки такі доходи та витрати можуть використовуватись як вхідні дані для прогнозування майбутніх доходів і витрат. Такі доходи та витрати можуть також допомагати в оцінюванні того, наскільки ефективно та результативно керівництво суб'єкта господарювання виконувало свої обов'язки з використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання.

6.34 Зміна у справедливій вартості активу чи зобов'язання може стати наслідком дії різних чинників, зазначених у пункті 6.14. Якщо ці чинники мають різні характеристики, окреме визначення доходу та витрат, породжених цими чинниками, може надавати користувачам фінансової звітності корисну інформацію (див. пункт 7.14(б)).

6.35 Якщо суб'єкт господарювання придбав актив на одному ринку та визначає справедливу вартість із використанням цін іншого ринку (того ринку, на якому суб'єкт господарювання міг би продати актив), то різниця між цінами, що склались на цих двох ринках, визнається як дохід, коли ця справедлива вартість визначається вперше.

6.36 Продаж активу чи передання зобов'язання зазвичай здійснюється за компенсацію в розмірі, близькому до його справедливої вартості, якби операція здійснювалася на ринку, який був джерелом цін, що використовувались для оцінювання цієї справедливої вартості. У таких випадках, якщо актив чи зобов'язання оцінюється за справедливою вартістю, чистий дохід або чисті витрати, що виникають під час продажу чи передання, зазвичай є малими, крім як у разі значного впливу витрат на операцію.

Вартість при використанні та вартість виконання

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

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

6.38 Вартість виконання надає інформацію про теперішню вартість очікуваних грошових потоків, необхідних для виконання зобов'язання. Отже, вартість виконання може мати передбачувальну цінність, особливо якщо зобов'язання виконуватиметься, а не передаватиметься чи врегульовуватиметься шляхом переговорів.

6.39 Оновлені оцінки вартості при використанні чи вартості виконання в поєднанні з інформацією про оцінки розміру, строків і невизначеності майбутніх грошових потоків можуть також мати підтверджувальну цінність, бо вони надають зворотний зв'язок щодо попередніх оцінок вартості при використанні чи вартості виконання.

Поточна собівартість

6.40 Інформація про активи та зобов'язання, що оцінюються за поточною собівартістю, може бути доречною через те, що поточна собівартість віддзеркалює собівартість, за якою на дату оцінки міг би бути придбаний або створений еквівалентний актив, чи компенсацію, яку було б одержано за прийняття чи взяття еквівалентного зобов'язання.

6.41 Поточна собівартість, як і історична собівартість, надає інформацію про собівартість спожитого активу або про дохід від виконання зобов'язань. Ця інформація може застосовуватись для визначення поточної маржі, а також використовуватись як вхідні дані для прогнозування майбутньої маржі. На відміну від історичної собівартості поточна собівартість віддзеркалює ціни, що склались на час споживання чи виконання. У разі значних змін у цінах маржа, визначена на основі поточної собівартості, може бути кориснішою для передбачення майбутньої маржі, ніж маржа, визначена на основі історичної собівартості.

6.42 Для зазначення у звітності поточних витрат споживання (або поточного доходу від виконання) необхідно розподілити зміну балансової вартості за звітний період на поточні витрати споживання (або поточний дохід від виконання) та ефект змін у цінах. Ефект змін у цінах іноді називають «прибутком від утримання» чи «збитком від утримання».

 © IFRS Foundation

Таблиця 6.1. Огляд інформації, яку надають конкретні основи оцінки

Активи

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

	(Може подаватись на брутто-основі або нетто-основі) Витрати на операцію з продажу активу.	(Може подаватись на брутто-основі або нетто-основі) Витрати на операцію з продажу активу.	(Може подаватись на брутто-основі або нетто-основі)	(Може подаватись на брутто-основі або нетто-основі) Витрати на операцію з продажу активу.
Звіт (звіти) про фінансові результати				
Подія	**Історична собівартість**	**Справедлива вартість (припущення учасників ринку)**	**Вартість при використанні (припущення, специфічні для суб'єкта господарювання)**	**Поточна собівартість**
Процентні доходи	Процентні доходи за історичними ставками що оновлюються, якщо актив несе змінну процентну ставкою	Відображається в доході та витратах від змін у справедливій вартості (Може визначатись окремо)	Відображається в доходах та витратах від змін у вартості при використанні (Може визначатись окремо)	Процентні доходи за поточними ставками
Зменшення корисності	Витрати, що виникають через те, що історична собівартість стає невідшкодовною	Відображається в доході та витратах від змін у справедливій вартості (Може визначатись окремо)	Відображається в доході та витратах від змін у вартості при використанні (Може визначатись окремо)	Витрати, що виникають через те, що поточна собівартість стає невідшкодованою
Зміни вартості	Не визнаються, крім як для відображення зменшення корисності. Для фінансових активів — дохід і витрати від змін в очікуваних грошових потоках.	Відображаються в доході та витратах від змін у справедливій вартості.	Відображаються в доході та витратах від змін у вартості при використанні.	Дохід та витрати відображають ефект змін у цінах (прибуток від утримання та збиток від утримання).

(а) У цьому стовпчику узагальнено інформацію, що надається в разі застосування вартості при використанні як основи оцінки. Водночас, як зазначено в пункті 6.75, вартість при використанні може не бути практично доцільною основою оцінки в разі регулярного переоцінювання.
(б) При первісному визнанні активу, який не придбано на ринкових умовах, можуть виникати дохід або витрати.
(в) Якщо ринок, на якому придбано актив, відрізняється від ринку, що є джерелом цін, які використовуються для оцінювання справедливої вартості активу, можуть виникати дохід або витрати.
(г) Споживання активу зазвичай відображається у звітності через собівартість продажу, знос чи амортизацію.
(ґ) Одержаний дохід часто дорівнює одержаній компенсації, але він залежатиме від основи оцінки, що використовувалась для відповідного зобов'язання.

 © IFRS Foundation

Зобов'язання

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

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

 © IFRS Foundation

Подія	Історична собівартість	Справедлива вартість (припущення учасників ринку)	Вартість виконання (припущення, специфічні для суб'єкта господарювання)	Поточна собівартість
Ефект подій, що роблять зобов'язання обтяжливим	Витрати в розмірі перевищення очікуваним вибуттям грошових коштів історичної собівартості зобов'язання або подальша зміна розміру такого перевищення	Відображається в доході та витратах від змін у справедливій вартості (Можуть визначатись окремо)	Відображається в доході та витратах від змін у вартості виконання (Можуть визначатись окремо)	Витрати в розмірі перевищення очікуваним вибуттям грошових коштів поточної собівартості зобов'язання або подальша зміна розміру такого перевищення
Зміни вартості	Не визнаються, крім як у тому обсязі, в якому зобов'язання є обтяжливим Для фінансових зобов'язань — дохід і витрати від змін в очікуваних грошових потоках.	Відображається в доході та витратах від змін у справедливій вартості	Відображається в доході та витратах від змін у вартості виконання	Дохід і витрати, що відображають ефект змін у цінах (прибуток від утримання та збиток від утримання)

(а) При первісному визнанні зобов'язання, яке не було прийнято або взято на ринкових умовах, можуть виникати дохід або витрати.

(б) Якщо ринок, на якому прийнято або взято зобов'язання, відрізняється від ринку, що є джерелом цін, які використовуються для оцінювання справедливої вартості зобов'язання, можуть виникати дохід або витрати.

Чинники для врахування при виборі основи оцінки

6.43 При виборі основи оцінки для активу чи зобов’язання та для відповідних доходів і витрат потрібно враховувати характер тієї інформації, яку основа оцінки надаватиме як у звіті про фінансовий стан, так і у звіті (звітах) про фінансові результати (див. пункти 6.23–6.42 та таблицю 6.1), а також інші чинники (див. пункти 6.44–6.86).

6.44 У більшості випадків жоден окремо взятий чинник не визначає, яку основу оцінки слід обирати. Відносна вага кожного з чинників залежатиме від фактів та обставин.

6.45 Інформація, що надається основою оцінки, має бути корисною для користувачів фінансової звітності. Для цього інформація має бути доречною та правдиво подавати те, чого вона стосується. Крім того, надана інформація, наскільки це можливо, має бути зіставною, придатною для перевірки, своєчасною та зрозумілою.

6.46 Як пояснюється в пункті 2.21, найбільш ефективним і результативним процесом застосування основоположних якісних характеристик зазвичай буває визначення найбільш доречної інформації про економічне явище. Якщо ця інформація недоступна або не може бути надана у спосіб, що забезпечує правдиве подання економічного явища, то розглядається наступний за доречністю вид інформації. У пунктах 6.49–6.76 викладене подальше обговорення тієї ролі, яку якісні характеристики відіграють у виборі основи оцінки.6.47 Обговорення, що ведеться в пунктах 6.49–6.76, зосереджене на чинниках, які необхідно враховувати при виборі основи оцінки для визнаних активів та визнаних зобов’язань. Деякі положення, викладені в цьому обговоренні, можуть застосовуватись і для вибору основи оцінки для інформації, що подається в примітках щодо визнаних або невизнаних статей.

6.48 У пунктах 6.77–6.82 обговорюються додаткові чинники, які необхідно враховувати при виборі основи оцінки при первісному визнанні. Якщо первісна основа оцінки не відповідає наступній основі оцінки, то на час першої наступної оцінки доходи та витрати можуть бути визнані лише через зміну в основі оцінки. Визнання таких доходів і витрат може створити враження того, що воно відображає якусь операцію або іншу подію, тоді як на ділі жодної такої операції або події не відбувалось. Отже, вибір основи оцінки для активу чи зобов’язання та для відповідних доходів і витрат визначається шляхом розгляду як первісної оцінки, так і наступної оцінки.

Доречність

6.49 На доречність інформації, що надається основою оцінки активу чи зобов’язання та відповідних доходів і витрат, впливають:

а) характеристики активу чи зобов’язання (див. пункти 6.50–6.53); та

б) внесок цього активу чи зобов’язання в майбутні грошові потоки (див. пункти 6.54–6.57).

Характеристики активу чи зобов’язання

6.50 Доречність інформації, що надається основою оцінки, частково залежить від характеристик активу чи зобов’язання, зокрема від мінливості грошових потоків та від того, чи є вартість активу чи зобов’язання чутливою до чинників ринку або інших ризиків.

6.51 Якщо вартість активу чи зобов’язання чутлива до чинників ринку або інших ризиків, то його історична собівартість може значно відрізнятись від його поточної вартості. Отже, історична собівартість може не надавати доречної інформації, якщо для користувачів фінансової звітності важлива інформація про зміни у вартості. Наприклад, амортизована собівартість не може надати доречну інформацію про фінансовий актив чи фінансове зобов’язання, яке є похідним інструментом.

6.52 До того ж, якщо використовується історична собівартість, зміни у вартості зазначаються у звітності не тоді, коли вартість змінюється, а тоді, коли настає подія на зразок вибуття, зменшення корисності чи виконання. Це може бути неправильно витлумачене як те, що дохід і витрати, визнані під час

 © IFRS Foundation

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

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

Внесок у майбутні грошові потоки

6.54 Як зазначено в пункті 1.14, деякі економічні ресурси створюють грошові потоки безпосередньо; в інших випадках економічні ресурси використовуються в поєднанні з іншими для опосередкованого створення грошових потоків. Те, як використовуються економічні ресурси, а отже й те, як активи та зобов'язання створюють грошові потоки, частково залежить від характеру господарської діяльності, яку веде суб'єкт господарювання.

6.55 Коли господарська діяльність суб'єкта господарювання передбачає використання кількох економічних ресурсів, що створюють грошові потоки опосередковано шляхом їх використання в поєднанні для виробництва та реалізації товарів чи послуг замовникам, історична собівартість або поточна собівартість, цілком імовірно, надаватимуть доречну інформацію про таку діяльність. Наприклад, основні засоби зазвичай використовуються в поєднанні з іншими економічними ресурсами суб'єкта господарювання. Подібно до цього, запаси зазвичай не можуть бути продані замовникові, крім як шляхом широкого використання інших економічних ресурсів суб'єкта господарювання (наприклад, у діяльності з виробництва та реалізації). Пункти 6.24–6.31 та 6.40–6.42 пояснюють, яким чином оцінювання таких активів за історичною собівартістю чи поточною собівартістю може надавати доречну інформацію, що може бути використана для визначення маржі, одержаної протягом періоду.

6.56 Для активів і зобов'язань, що створюють грошові потоки безпосередньо, на зразок активів, які можуть бути продані незалежно та без значних економічних втрат (наприклад, без значної дезорганізації господарської діяльності), тією основою оцінки, що надасть найдоречнішу інформацією, цілком імовірно, буде поточна вартість, яка враховує поточні оцінки розміру, строків та невизначеності майбутніх грошових потоків.

6.57 Якщо господарська діяльність суб'єкта господарювання пов'язана з управлінням фінансовими активами та фінансовими зобов'язаннями з метою отримання договірних грошових потоків, доречну інформацію, яку можна використати для визначення маржі між відсотками, одержаними за активами, та відсотками, сплаченими за зобов'язаннями, може надавати амортизована собівартість. Утім, при оцінюванні того, чи надаватиме амортизована собівартість корисну інформацію, необхідно також узяти до уваги характеристики фінансового активу чи фінансового зобов'язання. Амортизована собівартість навряд чи надаватиме доречну інформацію про грошові потоки, що залежать від інших чинників, крім основної суми та відсотків.

Правдиве подання

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

інформацію, що є кориснішою за інформацію, яку б дало використання різних основ оцінки. Імовірність цього може виявитись особливо високою тоді, коли грошові потоки від одного активу чи зобов'язання безпосередньо пов'язані з грошовими потоками від іншого активу чи зобов'язання.

6.59 Як було зазначено в пунктах 2.13 і 2.18, відсутність помилок у досконало правдивому поданні не означає того, що оцінки мають бути ідеально точними в усіх відношеннях.

6.60 Коли оцінку неможливо визначити безпосередньо шляхом спостереження за цінами на активному ринку та її натомість доводиться визначати опосередковано, виникає невизначеність оцінки. Рівень невизначеності оцінки, пов'язаний із конкретною основою оцінки, може впливати на те, чи інформація, яку надає така основа оцінки, забезпечує правдиве подання фінансового стану та фінансових результатів суб'єкта господарювання. Високий рівень невизначеності оцінки не завжди заважає використанню основи оцінки, що надає доречну інформацію. Утім, у деяких випадках рівень невизначеності оцінки може виявитись настільки високим, що інформація, яку надає основа оцінки, не спроможна забезпечити достатньо правдивого подання (див. пункт 2.22). У таких випадках доцільно розглянути можливість вибору іншої основи оцінки, яка б забезпечувала ще й надання доречної інформації.

6.61 Невизначеність оцінки відрізняється як від невизначеності результату, так і від невизначеності існування:

а) невизначеність результату постає тоді, коли існує невизначеність навколо розміру чи строків будь-якого надходження чи вибуття економічних вигід, які будуть породжені активом чи зобов'язанням;

б) невизначеність існування постає тоді, коли не визначено, чи існує актив або зобов'язання. У пунктах 5.12–5.14 обговорюється питання про те, яким чином невизначеність існування може впливати на рішення про визнання суб'єктом господарювання активу чи зобов'язання в разі невизначеності навколо існування активу чи зобов'язання.

6.62 Наявність невизначеності результату або невизначеності існування іноді може робити внесок у невизначеність оцінки. Водночас, невизначеність результату або невизначеність існування зовсім не обов'язково має призвести до невизначеності оцінки. Наприклад, якщо справедливу вартість активу можна визначити безпосередньо шляхом спостереження за цінами на активному ринку, то немає жодної невизначеності оцінки такої справедливої вартості, навіть якщо немає визначеності навколо того, скільки грошових коштів у кінцевому підсумку принесе актив, — тобто за наявності невизначеності результату.

Посилювальні якісні характеристики та вартісне обмеження

6.63 Посилювальні якісні характеристики: зіставність, зрозумілість та можливість перевірки, а також вартісне обмеження мають певні наслідки для вибору основи оцінки. Ці наслідки обговорюються в подальших пунктах. У пунктах 6.69–6.76 обговорюються подальші наслідки, специфічні для конкретних основ оцінки. Посилювальна якісна характеристика своєчасності не має жодних конкретних наслідків для оцінки.

6.64 Розмір витрат не лише обмежує інші рішення у сфері фінансової звітності, але й накладає вартісне обмеження на вибір основи оцінки. Отже, при виборі основи оцінки важливо врахувати, чи вигоди від надання інформації користувачам фінансової звітності такою основою оцінки, ймовірно, виправдають витрати на надання та використання такої інформації.

6.65 Послідовне використання одних і тих самих основ оцінки для одних і тих самих статей як між періодами у суб'єкта господарювання, що звітує, так і в межах одного й того самого періоду у різних суб'єктів господарювання може допомогти зробити фінансову звітність більш зіставною.

6.66 Зміна основи оцінки може зробити фінансову звітність менш зрозумілою. Однак, зміна може бути виправдана, якщо інші чинники переважають зменшення зрозумілості, наприклад якщо зміна робить інформацію доречнішою. У разі зміни користувачам фінансової звітності може знадобитись пояснювальна інформація, що дасть їм змогу розібратись в ефекті такої зміни.

 © IFRS Foundation

6.67 Зрозумілість частково залежить від кількості різних основ оцінки, що використовуються, а також від того, чи змінюються вони з плином часу. Загалом, чим більше основ оцінки використовується в комплекті фінансової звітності, тим складнішою й тим менш зрозумілою стає відповідна інформація, а підсумкові чи проміжні показники звіту про фінансовий стан та звіту (звітів) про фінансові результати стають менш інформативними. Утім, використання більшої кількості основ оцінки може бути доцільним, якщо це потрібно для надання корисної інформації.

6.68 Можливість перевірки підкріплюється використанням основ оцінки, що видають оцінки, придатні для незалежного підтвердження чи то безпосередньо (наприклад, шляхом спостереження за цінами), чи то опосередковано (наприклад, шляхом перевірки вхідних даних моделі). Якщо оцінку перевірити не можна, користувачам фінансової звітності може знадобитись пояснювальна інформація, що дасть їм змогу розібратись у тому, як було визначено оцінку. У деяких із таких випадків може виникати передбачати зазначати використання іншої основи оцінки.

Історична собівартість

6.69 У багатьох ситуаціях оцінювання історичної собівартості виконувати простіше, а отже воно обходиться не так дорого, ніж оцінювання поточної вартості. Крім того, оцінки, визначені на основі оцінки за історичною собівартістю, є зазвичай добре зрозумілими та, в багатьох випадках, можуть бути перевірені.

6.70 Водночас, оцінювання споживання, а також визначення та оцінювання збитків від зменшення корисності чи обтяжливих зобов’язань можуть бути суб’єктивними. Отже, історичну собівартість активу чи зобов’язання іноді може бути так само важко виміряти чи перевірити, як поточну вартість.6.71 При використанні історичної собівартості як основи оцінки ідентичні активи або зобов’язання, прийняті або придбані в різний час, можуть зазначатись у фінансовій звітності в різних сумах. Це може погіршувати зіставність як між періодами для одного суб’єкта господарювання, що звітує, так і в межах одного періоду між різними суб’єктами господарювання.

Поточна вартість

6.72 Оскільки справедлива вартість визначається з точки зору учасників ринку, а не зі специфічної для суб’єкта господарювання точки зору, та не залежить від того, коли було придбано актив чи прийнято зобов’язання, то ідентичні активи або зобов’язання, що оцінюються за справедливою вартістю, в принципі, оцінюватимуться суб’єктами господарювання, що мають доступ до одних і тих самих ринків, у однаковій сумі. Це може покращувати зіставність як між періодами для одного суб’єкта господарювання, що звітує, так і в межах одного періоду між різними суб’єктами господарювання. На відміну від цього, оскільки вартість при використанні та вартість виконання спираються на специфічну для суб’єкта господарювання точку зору, відповідні оцінки можуть бути різними для ідентичних активів або зобов’язань у різних суб’єктів господарювання. Ці відмінності можуть погіршувати зіставність, особливо якщо активи чи зобов’язання роблять внесок у грошові потоки в подібний спосіб.

6.73 Якщо справедлива вартість активу чи зобов’язання може бути визначена безпосередньо шляхом спостереження за цінами на активному ринку, то процес оцінки справедливої вартості є маловитратним, простим і легким для розуміння, а справедлива вартість може бути перевірена шляхом безпосереднього спостереження.

6.74 Для оцінювання справедливої вартості в разі неможливості її встановлення шляхом безпосереднього спостереження на активному ринку може бути необхідним застосування методів оцінювання, які подекуди передбачають використання методів оцінювання на основі грошових потоків; їх застосування зазвичай є необхідним при визначенні вартості при використанні та вартості виконання. Залежно від того, які методи використовуються:

а) оцінювання вхідних даних для оцінки та застосування методу оцінювання може обходитись дорого та бути складним;

б) вхідні дані для процесу можуть бути суб’єктивними й може бути важко перевірити як вхідні дані, так і валідність самого процесу. Отже, оцінки ідентичних активів чи зобов’язань можуть бути різними. Це може погіршувати зіставність.

6.75 У багатьох випадках вартість при використанні неможливо змістовно визначити для окремого активу, що використовується в поєднанні з іншими активами. Натомість вартість при використанні визначається для групи активів, і може виникати необхідність розподілу одержаного результату між окремими активами. Цей процес може бути суб'єктивним і довільним. Крім того, оцінки вартості при використанні для активу можуть ненавмисно враховувати ефект синергії з іншими активами у складі групи. Отже, визначення вартості при використанні активу, що використовується в поєднанні з іншими активами, може обходитись дорого, а складність і суб'єктивність цього процесу погіршують можливості перевірки. З цих причин користуватись вартістю при використанні як основою оцінки для регулярного переоцінювання таких активів може бути непрактично. Водночас, вона може бути корисною для нерегулярного переоцінювання активів, наприклад при використанні в тесті на зменшення корисності для визначення того, чи є історична собівартість повністю відшкодовною.

6.76 При використанні поточної собівартості як основи оцінки ідентичні активи або зобов'язання, прийняті або придбані в різний час, зазначаються у фінансовій звітності в однаковій сумі. Це може покращувати зіставність як між періодами для одного суб'єкта господарювання, що звітує, так і в межах одного періоду між різними суб'єктами господарювання. Водночас, визначення поточної собівартості може бути складним і суб'єктивним, та обходитись дорого. Наприклад, як відзначено в пункті 6.22, може виникнути потреба в оцінюванні поточної собівартості активу шляхом коригування поточної ціни нового активу з урахуванням поточного віку та стану активу, що його утримує суб'єкт господарювання. Крім того, багато активів не замінюватимуться на ідентичні активи через зміни в технологіях та зміни в практиці господарської діяльності. Таким чином, для оцінювання поточної собівартості активу, еквівалентного наявному активу, знадобиться подальше суб'єктивне коригування поточної ціни нового активу. Крім того, поділ змін у балансовій вартості для поточної собівартості між поточними витратами споживання та ефектом змін у цінах (див. пункт 6.42) може виявитись складним завданням і вимагати довільних припущень. Через ці труднощі оцінкам за поточною собівартістю може бракувати придатності для перевірки та зрозумілості.

Чинники, специфічні для первісної оцінки

6.77 У пунктах 6.43–6.76 обговорюються чинники, які необхідно враховувати при виборі основи оцінки чи то для первісного визнання, чи то для подальшого оцінювання. У пунктах 6.78–6.82 обговорюються деякі додаткові чинники, які необхідно враховувати при первісному визнанні.

6.78 При первісному визнанні собівартість активу чи зобов'язання, відповідно придбаного чи прийнятого внаслідок події, що є операцією на ринкових умовах, є зазвичай подібною до його справедливої вартості на таку дату, крім як у разі значних витрат на операцію. Разом з тим, навіть якщо ці дві суми подібні, потрібно описати, яку основу оцінки використано при первісному визнанні. Якщо згодом використовуватиметься історична собівартість, то при первісному визнанні зазвичай теж доцільно використовувати таку основу оцінки. Подібно до цього, якщо згодом використовуватиметься поточна вартість, то при первісному визнанні зазвичай теж доцільно використовувати саме її. Використання однієї й тієї самої основи оцінки для первісного визнання та наступної оцінки дає змогу уникнути визнання доходів або витрат під час першої наступної оцінки лише через зміну в основі оцінки (див. пункт 6.48).

6.79 При придбанні суб'єктом господарювання активу чи прийнятті зобов'язання в обмін на передання іншого активу чи зобов'язання внаслідок операції на ринкових умовах первісна оцінка придбаного активу чи прийнятого зобов'язання визначає, чи виникнуть за цією операцією якісь доходи або витрати. Якщо актив чи зобов'язання оцінюється за собівартістю, то при первісному визнанні не виникає жодного доходу чи жодних витрат, крім як у разі виникнення доходу чи витрат від припинення визнання переданого активу чи зобов'язання та крім як у разі зменшення корисності активу чи обтяжливості зобов'язання.

6.80 Активи можуть бути придбані або зобов'язання можуть бути прийняті внаслідок події, що не є операцією на ринкових умовах. Наприклад:

a) на ціну операції можуть вплинути відносини між сторонами або фінансові труднощі, або інші несприятливі для однієї зі сторін обставини;

 © IFRS Foundation

б) актив може бути наданий урядом суб'єктові господарювання безоплатно чи подарований суб'єктові господарювання іншою стороною;

в) зобов'язання може бути накладене законом чи нормативним актом; або

г) зобов'язання з виплати відшкодування або штрафу може виникнути внаслідок правопорушення.

6.81 У таких випадках оцінювання придбаного активу чи прийнятого зобов'язання за його історичною собівартістю може не забезпечувати правдивого подання активів та зобов'язань суб'єкта господарювання, а також доходів чи витрат, породжених операцією чи іншою подією. Таким чином, може бути доцільним оцінювання придбаного активу чи прийнятого зобов'язання за умовною собівартістю згідно з пунктом 6.6. Будь-яка різниця між цією умовною собівартістю та будь-якою наданою чи одержаною компенсацією буде визнано як дохід чи витрати при первісному визнанні.

6.82 При придбанні активів або прийнятті зобов'язань унаслідок події, що не є операцією на ринкових умовах, усі доречні аспекти операції або іншої події мають бути ідентифіковані та взяті до уваги. Наприклад, для правдивого подання сутності впливу операції або іншої події на фінансовий стан суб'єкта господарювання (див. пункти 4.59–4.62) та відповідного її впливу на фінансові результати суб'єкта господарювання може виявитись необхідним визнати інші активи, інші зобов'язання, внески держателів вимог до власного капіталу чи розподілу держателям вимог до власного капіталу.

Більш ніж одна основа оцінки

6.83 Іноді врахування чинників, описаних у пунктах 6.43–6.76, може підвести до висновку про те, що для активу чи зобов'язання та відповідних доходів і витрат потрібно більш ніж одну основу оцінки, щоб надавати доречну інформацію, яка правдиво подає як фінансовий стан суб'єкта господарювання, так і його фінансові результати.

6.84 У більшості випадків найзрозумілішим підходом до надання цієї інформації є такий:

а) використовувати єдину основу оцінки як для активу чи зобов'язання у звіті про фінансовий стан, так і для відповідних доходів і витрат у звіті (звітах) про фінансові результати; та

б) надавати в примітках додаткову інформацію з застосуванням інакшої основи оцінки.

6.85 Утім, у деяких випадках ця інформація є доречнішою чи забезпечує більш правдиве подання як фінансового стану суб'єкта господарювання, так і його фінансових результатів шляхом використання:

а) єдиної основи оцінки як для активу чи зобов'язання у звіті про фінансовий стан; та

б) інакшої основи оцінки для відповідних доходів і витрат у звіті про прибуток або збиток[10] (див. пункти 7.17–7.18).

При виборі цих баз оцінки необхідно брати до уваги чинники, що обговорювались у пунктах 6.43–6.76.

6.86 У таких випадках здійснюється відокремлення та класифікація загального доходу чи загальних витрат за період від змін у поточній вартості активу чи зобов'язання (див. пункти 7.14–7.19), щоб:

а) звіт про прибуток або збиток містив дохід або витрати, оцінені з застосуванням основи оцінки, обраної для зазначеного звіту; та

б) інший сукупний дохід містив усі решту доходів або витрат. Унаслідок цього накопичений

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

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

(i) балансовою вартістю активу чи зобов’язання у звіті про фінансовий стан; та

(ii) балансовою вартістю, яку було б визначено при застосуванні основи оцінки, обраної для звіту про прибуток або збиток.

Оцінка власного капіталу

6.87 Загальна балансова вартість власного капіталу (загальний власний капітал) безпосередньо не оцінюється. Вона дорівнює загальному розмірові балансових вартостей усіх визнаних активів за вирахуванням загального розміру балансових вартостей усіх визнаних зобов’язань.

6.88 Оскільки фінансова звітність загального призначення не призначена для подання вартості суб’єкта господарювання, загальна балансова вартість власного капіталу зазвичай не дорівнює:

а) сукупній ринковій вартості вимог до власного капіталу суб’єкта господарювання;

б) сумі, яка може бути одержана шляхом продажу суб’єкта господарювання як цілісного майнового комплексу на основі безперервної діяльності; або

в) сумі, яка може бути одержана шляхом продажу всі активів суб’єкта господарювання та погашення всіх його зобов’язань.

6.89 Попри те, що загальний власний капітал безпосередньо не оцінюється, може виявитись доцільним безпосереднє оцінювання балансової вартості окремих класів власного капіталу (див. пункт 4.65) та деяких компонентів власного капіталу (див. пункт 4.66). Утім, оскільки загальний власний капітал оцінюється як залишок, щонайменше один клас власного капіталу не може оцінюватись безпосередньо. Подібно до цього, щонайменше один компонент власного капіталу не може оцінюватись безпосередньо.

6.90 Загальна балансова вартість окремого класу власного капіталу чи компоненту власного капіталу зазвичай є додатною, але за деяких обставин може бути від'ємною. Подібно до цього, загальний власний капітал зазвичай є додатним, але, залежно від того, які активи та зобов’язання визнаються, й як вони оцінюються, він може бути від'ємним.

Методи оцінювання на основі грошових потоків

6.91 Іноді оцінку неможливо визначити шляхом безпосереднього спостереження. У деяких із таких випадків одним зі шляхів визначення оцінки є використання методів оцінювання на основі грошових потоків. Такі методи не є основами оцінки. Вони являють собою методи, що використовуються при застосуванні основи оцінки. Таким чином, при використанні такого методу необхідно визначити, яка основа оцінки використовується та в якому обсязі метод віддзеркалює чинники, застосовні до такої основи оцінки. Наприклад, якщо основою оцінки є справедлива вартість, то застосовними є чинники, які описано в пункті 6.14.

6.92 Методи оцінювання на основі грошових потоків можуть використовуватись при застосуванні модифікованої основи оцінки — наприклад, вартості виконання, модифікованої для виключення ефекту можливості невиконання зобов’язання суб’єктом господарювання (власного кредитного ризику). Модифікація основ оцінки подекуди може давати інформацію, доречнішу для користувачів фінансової звітності, або здешевлювати її формування чи спрощувати її розуміння. Водночас, користувачам фінансової звітності може також бути важче зрозуміти модифіковані основи оцінки.

6.93 Невизначеність результату (див. пункт 6.61(а)) виникає внаслідок невизначеності навколо розміру чи строків майбутніх грошових потоків. Ці невизначеності є важливими характеристиками активів і зобов’язань. При оцінюванні активу чи зобов’язання через посилання на наближені оцінки

 © IFRS Foundation

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

а) математичне очікування (середнє значення, зважене з урахуванням імовірності, відоме також як «статистичне середнє») віддзеркалює весь діапазон результатів і надає більшої ваги тим результатам, імовірність яких є вищою. Математичне очікування не призначене для прогнозування кінцевого надходження чи вибуття грошових коштів або інших економічних вигід, що виникають із такого активу чи зобов’язання;

б) максимальна сума, настання якої є ймовірнішим за її ненастання (подібна до статистичної медіани), вказує на те, що ймовірність збитків у подальшому не перевищує 50% і ймовірність прибутку в подальшому не перевищує 50%;

в) найімовірніший результат (статистична мода) — це єдине найбільш імовірне кінцеве надходження або вибуття, що виникає з активу чи зобов’язання.

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

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

ЗМІСТ

	з пункту
РОЗДІЛ 7: ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ	
ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЯК ЗАСОБИ КОМУНІКАЦІЇ	**7.1**
ЦІЛІ ТА ПРИНЦИПИ ПОДАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ	**7.4**
КЛАСИФІКАЦІЯ	**7.7**
Класифікація активів та зобов'язань	**7.9**
Згортання	**7.10**
Класифікація власного капіталу	**7.12**
Класифікація доходів та витрат	**7.14**
Прибуток або збиток та інший сукупний дохід	**7.15**
АГРЕГУВАННЯ	**7.20**

 © IFRS Foundation

Подання та розкриття інформації як засоби комунікації

7.1 Суб'єкт господарювання, що звітує, повідомляє інформацію про свої активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати шляхом подання та розкриття інформації у своїй фінансовій звітності.

7.2 Результативне повідомлення інформації у фінансовій звітності робить цю інформацію доречнішою та сприяє правдивому поданню активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу та витрат суб'єкта господарювання. Воно також підкріплює зрозумілість і можливість порівняння інформації у фінансовій звітності. Для результативного повідомлення інформації у фінансовій звітності потрібно:

а) зосереджуватись на цілях і принципах подання та розкриття інформації, а не на правилах;

б) класифікувати інформацію у спосіб, що забезпечує групування подібних статей і розмежування різних статей; та

в) агрегувати інформацію в такий спосіб, щоб її не завуальовували ні непотрібна деталізація, ні надмірне агрегування.

7.3 Розмір витрат не лише обмежує інші рішення у сфері фінансової звітності, але й накладає вартісне обмеження на рішення про подання та розкриття інформації. Отже, при прийнятті рішень про подання та розкриття інформації важливо врахувати, чи вигоди для користувачів фінансової звітності від подання або розкриття конкретної інформації, ймовірно, виправдають витрати на надання та використання такої інформації.

Цілі та принципи подання та розкриття інформації

7.4 Для забезпечення результативного повідомлення інформації у фінансовій звітності, при опрацюванні вимог Стандартів до подання та розкриття інформації потрібно шукати рівновагу між:

а) наданням суб'єктам господарювання гнучкої можливості надавати доречну інформацію, що правдиво подає активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати суб'єкта господарювання; та

б) встановленням обов'язковості надання інформації, що є зіставною — як між періодами для суб'єкта господарювання, що звітує, так і в межах одного періоду між різними суб'єктами господарювання.

7.5 Зазначення у Стандартах цілей подання та розкриття інформації сприяє результативній комунікації у фінансовій звітності, оскільки такі цілі допомагають суб'єктам господарювання визначати корисну інформацію та приймати рішення про те, як повідомляти таку інформацію в якнайрезультативніший спосіб.

7.6 Результативну комунікацію у фінансовій звітності підтримує також урахування таких принципів:

а) специфічна для суб'єкта господарювання інформація є кориснішою за стандартизовані описи, які іноді називають «шаблонами»; та

б) дублювання інформації в різних частинах фінансових звітів є зазвичай непотрібне та може робити фінансову звітність менш зрозумілою.

Класифікація

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

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

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

Класифікація активів та зобов'язань

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

Згортання

7.10 Згортання має місце тоді, коли суб'єкт господарювання визнає та оцінює як актив, так і зобов'язання як окремі одиниці обліку, але групує їх в єдину чисту суму у звіті про фінансовий стан. Згортання об'єднує різні статті в один клас, через що воно зазвичай недоцільне.

7.11 Згортання активів і зобов'язань відрізняється від трактування комплексу прав та обов'язків як єдиної одиниці обліку (див. пункти 4.48–4.55).

Класифікація власного капіталу

7.12 Для надання корисної інформації може бути потрібно класифікувати вимоги до власного капіталу окремо в тому разі, якщо ці вимоги до власного капіталу мають різні характеристики (див. пункт 4.65).

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

Класифікація доходів та витрат

7.14 Класифікація застосовується до:

а) доходів та витрат, породжених одиницею обліку, яку було обрано для активу чи зобов'язання; або

б) компонентів таких доходів і витрат, якщо ці компоненти мають різні характеристики та ідентифікуються окремо. Наприклад, зміна поточної вартості активу може включати в себе ефекти зміни вартості та нарахування відсотків (див. таблицю 6.1). Було б доцільно відносити ці компоненти до різних класів, якби це підсилило б корисність одержаної в наслідку фінансової інформації.

Прибуток або збиток та інший сукупний дохід

7.15 Дохід та витрати класифікуються та зазначаються:

 © IFRS Foundation

а) або у звіті про прибуток або збиток[11]; або

б) або поза звітом про прибуток або збиток у складі іншого сукупного доходу.

7.16 Звіт про прибуток або збиток — це основне джерело інформації про фінансові результати суб'єкта господарювання за звітний період. У цьому звіті зазначається загальна сума прибутку або збитку, що забезпечує дуже загальне представлення фінансових результатів суб'єкта господарювання за період. Багато користувачів фінансової звітності використовують цю загальну суму у своєму аналізі або як відправний пункт для проведення такого аналізу, або як головний показник фінансових результатів суб'єкта господарювання за період. Поза тим, для розуміння фінансових результатів суб'єкта господарювання за період потрібен аналіз усіх визнаних доходів і витрат, у тому числі доходів і витрат у складі іншого сукупного доходу, а також аналіз іншої інформації, включеної до фінансової звітності.

7.17 Оскільки звіт про прибуток або збиток — це основне джерело інформації про фінансові результати суб'єкта господарювання за період, то до цього звіту включаються, в принципі, всі доходи та витрати. Водночас, під час розроблення Стандартів Рада за виняткових обставин може прийняти рішення про зазначення доходу чи витрат, що виникли внаслідок зміни поточної вартості активу чи зобов'язання, у складі іншого сукупного доходу, якщо цей підхід забезпечив би надання у звіті про прибуток або збиток доречнішої інформації або більш правдиве подання фінансових результатів суб'єкта господарювання за цей період.

7.18 Дохід і витрати, що виникають при застосуванні історичної собівартості як основи оцінки (див. таблицю 6.1), зазначаються у звіті про прибуток або збиток. Те саме слід робити й тоді, коли дохід і витрати такого типу визначено окремо як компонент зміни поточної вартості активу чи зобов'язання. Наприклад, якщо фінансовий актив оцінюється за поточною вартістю та якщо процентний дохід визначається окремо від інших змін у вартості, то процентний дохід включається до звіту про прибуток або збиток.

7.19 У принципі, дохід та витрати у складі іншого сукупного доходу в одному періоді перекласифіковуються з іншого сукупного доходу до звіту про прибуток або збиток у майбутньому періоді, якщо це забезпечує надання доречнішої інформації у звіті про прибуток або збиток або більш правдиве подання фінансових результатів суб'єкта господарювання в такому майбутньому періоді. Водночас, якщо, наприклад, відсутня чітка підстава для ідентифікації періоду, в якому перекласифікація мала б такий результат, або суми, яку слід перекласифікувати, Рада під час розроблення Стандартів має право прийняти рішення про те, що дохід і витрати у складі іншого сукупного доходу в подальшому не підлягають перекласифікації.

Агрегування

7.20 Агрегування — це додавання докупи активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу чи витрат, які мають спільні характеристики та належать до одного класу.

7.21 Агрегування робить інформацію кориснішою шляхом узагальнення великого обсягу детальних відомостей. Водночас, агрегування частково приховує ці детальні відомості. Отже, необхідно знаходити рівновагу, щоб уникнути завуальовування доречної інформації за великим обсягом незначних детальних відомостей або при надмірному агрегуванні.

7.22 Для різних частин фінансових звітів можуть бути потрібні різні рівні агрегування. Наприклад, зазвичай звіт про фінансовий стан та звіт (звіти) про фінансові результати надають узагальнену інформацію, а докладніша інформація надається у примітках.

---

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

ЗМІСТ

	з пункту
РОЗДІЛ 8: КОНЦЕПЦІЇ КАПІТАЛУ ТА ЗБЕРЕЖЕННЯ КАПІТАЛУ	
КОНЦЕПЦІЇ КАПІТАЛУ	**8.1**
КОНЦЕПЦІЇ ЗБЕРЕЖЕННЯ КАПІТАЛУ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ	**8.3**
КОРИГУВАННЯ У ЗВ'ЯЗКУ ЗІ ЗБЕРЕЖЕННЯМ КАПІТАЛУ	**8.10**

 © IFRS Foundation

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

Концепції капіталу

8.1 Фінансова концепція капіталу приймається при підготовці фінансової звітності більшістю суб'єктів господарювання. З точки зору фінансової концепції капіталу, що включає в себе інвестовані кошти або інвестовану купівельну спроможність, капітал є тотожнім чистим активам або власному капіталу суб'єкта господарювання. З точки зору фізичної концепції капіталу, що орієнтується на операційну спроможність, капітал розглядається як виробнича потужність суб'єкта господарювання на основі, наприклад, кількості одиниць випуску продукції за добу.

8.2 Вибір суб'єктом господарювання належної концепції капіталу має спиратись на потреби користувачів його фінансової звітності. Отже, фінансову концепцію капіталу слід приймати, якщо користувачі фінансової звітності зацікавлені, насамперед, у збереженні номінального інвестованого капіталу чи купівельної спроможності інвестованого капіталу. Якщо ж, однак, користувачів цікавить, насамперед, операційна спроможність суб'єкта господарювання, то має застосовуватись фізична концепція капіталу. Обрана концепція визначає мету, до якої спрямоване визначення прибутку, навіть якщо при забезпеченні функціонування концепції можуть виникати певні труднощі з оцінками.

Концепції збереження капіталу та визначення прибутку

8.3 Концепції капіталу, описані в пункті 8.1, породжують такі концепції збереження капіталу:

а) *Збереження фінансового капіталу.* Згідно з цією концепцією прибуток заробляється лише в тому разі, якщо фінансова (або грошова) сума чистих активів станом на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) суму чистих активів станом на початок періоду після вилучення всіх розподілених власників та одержаних від них внесків за цей період. Збереження фінансового капіталу можна оцінювати або в номінальних грошових одиницях, або в одиницях постійної купівельної спроможності.

б) *Збереження фізичного капіталу.* Згідно з цією концепцією прибуток заробляється лише в тому разі, якщо фізична виробнича потужність (або операційна спроможність) суб'єкта господарювання (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення цієї потужності) станом на кінець періоду перевищує фізичну виробничу спроможність станом на початок періоду після вилучення всіх розподілених дивідендів на користь власників та одержаних від них внесків за цей період.

8.4 Концепція збереження капіталу стосується того, в який спосіб суб'єкт господарювання визначає капітал, який він прагне зберегти. Вона ув'язує одну з одною концепцію капіталу та концепцію прибутку, бо визначає точку відліку для оцінювання прибутку; це є передумовою для розрізнення віддачі від капіталу суб'єкта господарювання та повернення капіталу; лише надходження активів у розмірі, що перевищує суми, необхідні для збереження капіталу, можуть трактуватись як прибуток, а отже й як віддача від капіталу. Отже, прибуток — це залишкова сума, що залишається після вирахування з доходу витрат (у тому числі, коригувань у зв'язку зі збереженням капіталу в разі потреби). Якщо витрати перевищують дохід, то залишкова сума — це збиток.

8.5 Концепція збереження фізичного капіталу вимагає запровадження поточної собівартості як основи оцінки. Концепція збереження фінансового капіталу, однак, не вимагає використання якоїсь конкретної основи оцінки. Вибір основи в рамках цієї концепції залежить від виду фінансового капіталу, що його суб'єкт господарювання прагне зберегти.

8.6 Головною відмінністю між цими двома концепціями збереження капіталу є підхід до впливу змін у

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

8.7 Згідно з концепцією збереження фінансового капіталу, в якій капітал визначається з погляду номінальних грошових одиниць, прибуток являє собою збільшення номінального грошового капіталу за період. Отже, зростання ціни активів, утримуваних протягом цього періоду, яке традиційно називають «прибутком від утримання», концептуально є прибутком. Проте цей прибуток може не бути визнаний як такий доти, доки не відбудеться вибуття активів у операції обміну. Якщо концепцію збереження фінансового капіталу визначено з погляду одиниць постійної купівельної спроможності, то прибуток віддзеркалює збільшення інвестованої за період купівельної спроможності. Отже, прибутком вважається лише та частина зростання цін активів, що перевищує збільшення загального рівня цін. Решта цього зростання трактується як коригування у зв'язку зі збереженням капіталу, а отже й як частина власного капіталу.

8.8 Згідно з концепцією збереження фізичного капіталу, в якій капітал визначається з погляду фізичної виробничої потужності, прибуток являє собою збільшення цього капіталу за період. Усі зміни цін, що впливають на активи та зобов'язання суб'єкта господарювання, розглядаються як зміни в оцінці фізичної виробничої потужності суб'єкта господарювання; отже, вони трактуються як коригування у зв'язку зі збереженням капіталу, що є частиною власного капіталу, а не як прибуток.

8.9 Вибір основ оцінки та концепції збереження капіталу диктуватиме модель обліку, що використовується для складання фінансової звітності. Різні моделі обліку демонструють різні рівні доречності та достовірності і, як і в інших сферах, керівництво має шукати рівновагу між доречністю та достовірністю. Ця *Концептуальна основа* застосовується до певного діапазону моделей обліку та надає настанови щодо складання та подання фінансової звітності, яка тлумачиться згідно з обраною моделлю. На даний час Рада не має наміру наполягати на застосуванні конкретної моделі, крім як за виняткових обставин на зразок становища суб'єктів господарювання, які подають звітність у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Цей намір, однак, буде переглянуто у світлі динаміки подій у світі.

Коригування у зв'язку зі збереженням капіталу

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

 © IFRS Foundation

Додаток
Визначення термінів

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

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

невизначеність існування (existence uncertainty)	Невизначеність з приводу того, чи існує актив або зобов'язання.	КО4.13, КО.4.35
витрати (expenses)	Зменшення активів або збільшення зобов'язань, наслідком якого є зменшення власного капіталу, крім як унаслідок здійснення розподілу держателям вимог до власного капіталу.	КО.4.69
основоположна якісна характеристика (fundamental qualitative characteristic)	Якісна характеристика, яку повинна мати фінансова інформація, щоб бути корисною для основних користувачів фінансової звітності загального призначення. Основоположними якісними характеристиками є доречність і правдиве подання.	КО.2.4, КО.2.5
фінансовий звіт загального призначення (general purpose financial report)	Звіт, що надає фінансову інформацію про економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, вимоги до суб'єкта господарювання та зміни в цих економічних ресурсах і вимогах, яка є корисною для прийняття основними користувачами рішень щодо надання ресурсів суб'єктові господарювання.	КО.1.2, КО.1.12
фінансова звітність загального призначення (general purpose financial statements)	Особлива форма фінансової звітності загального призначення, що надає інформацію про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати суб'єкта господарювання, що звітує.	КО.3.2
дохід (income)	Збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу.	КО.4.68
зобов'язання (liability)	Теперішній обов'язок суб'єкта господарювання передати економічний ресурс унаслідок минулих подій.	КО.4.26
суттєва інформація (material information)	Інформація є суттєвою, якщо її ненаведення, викривлення або завуальовування може, згідно з обгрунтованими очікуваннями, вплинути на рішення, що приймаються основними користувачами фінансової звітності загального призначення на підставі такої звітності, яка надає фінансову інформацію про конкретного суб'єкта господарювання, що звітує.	КО.2.11
оцінка (measure)	Результат застосування основи оцінки до активу чи зобов'язання та відповідних доходів і витрат.	КО.6.1
основа оцінки (measurement basis)	Ідентифікована властивість (наприклад, історична собівартість, справедлива вартість чи вартість виконання) статті, що оцінюється.	КО.6.1
невизначеність оцінки (measurement uncertainty)	Невизначеність, яка виникає, якщо грошові суми у фінансовій звітності не піддаються безпосередньому спостереженню й натомість мають оцінюватись наближено.	КО.2.19
згортання (offsetting)	Групування активу та зобов'язання, що визнаються та оцінюються як окремі одиниці обліку, в єдину чисту суму у звіті про фінансовий стан.	КО.7.10
невизначеність	невизначеність навколо розміру чи строків будь-якого	КО.6.61

 © IFRS Foundation

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