

## РОЗДІЛ 1. ІНТЕГРАЦІЯ ТА ІННОВАЦІЙНА ТРАНСФОРМАЦІЯ

УДК 338

О. В. ЗАЯЧКІВСЬКА

### ОЦІНКА ТА ВИЗНАННЯ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

У статті обґрунтовано доцільність оцінки та визнання фінансових інструментів суб'єктів державного сектору.

In the article expedience assessment and recognition of financial instruments subjects the public sector.

Ключові слова: фінансова звітність, фінансові інструменти

**В Україні відбуваються процеси** реформування системи обліку та фінансової звітності, зумовлені зміною економічної системи та інтеграцією до Європейського Союзу. Не дивлячись на те, що спроби запровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі уже відбулися, питання подальшої інтеграції й розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів державного сектору набуває особливої актуальності.

**Проблеми бухгалтерського обліку** та фінансової звітності в державному секторі розглянуті в працях відомих вітчизняних і зарубіжних економістів С.М. Альошина, І.А. Андреєва, М.Т. Білухи, А.М. Белова, Є.М. Бойко, С.Ф. Голова, Р.Т. Джого, А.Г. Зверєва, С.Я. Зубілевич, Т.Г. Мельник, Н.М. Позняковської, С.В. Свірко, І.Н. Полевого та ряду інших. У більшості робіт бюджетний бухгалтерський облік відображається як інструмент забезпечення централізованого управління діяльністю таких установ. Питанню реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі присвячена низка рішень уряду, якими затверджені Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки (постанова Кабінету Міністрів від 16.01.2007 р. № 34), Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні

---

© Заячківська О.В. – к.е.н. доцент Національного університету водного господарства та природокористування

(розпорядження Кабінету Міністрів від 24.10.2007 р. № 911-р) та Стратегія модернізації системи управління державними фінансами (розпорядження Кабінету Міністрів від 17.10.2007 р. № 888-р), Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Метою даної статті є** оцінка та визнання фінансових інструментів суб'єктів державного сектору.

**Для вирішення даної мети** нами поставлені завдання: обґрунтування доцільності оцінки та визнання фінансових інструментів суб'єктами державного сектору.

На даний час затверджене Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти», яке набере чинності з 01.01.2015 року. Це національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та їх розкриття у фінансовій звітності.

Для того, щоб з'ясувати як проводиться оцінка та визнання фінансових інструментів необхідно розглянути їх класифікацію.

Отже, за НПСБОДС 134 «Фінансові інструменти» фінансові інструменти в бухгалтерському обліку поділяються на:

фінансові активи, які включають грошові кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти; дебіторську заборгованість, не призначену для перепродажу; фінансові інвестиції, що утримуються до погашення; фінансові активи, призначені для перепродажу; інші фінансові активи;

фінансові зобов'язання, включають фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, та інші фінансові зобов'язання;

інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання – акції, частки та інші види власного капіталу суб'єктів господарювання;

похідні фінансові інструменти включають ф'ючерсні контракти, форвардні контракти та інші похідні фінансові інструменти.

За МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» фінансовий інструмент – це будь-який контракт, який приводить до виникнення фінансового активу у одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу у іншого суб'єкта господарювання. Фінансовим

активом вважається будь-який актив, що є: грошовими коштами; інструментом власного капіталу іншого суб'єкта господарювання; контрактним правом (отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого суб'єкта господарювання, або обмінювати фінансові інструменти з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно сприятливими); контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є (непохідним інструментом, за який суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний отримати змінну кількість власних інструментів капіталу, або похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обміном фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу).

Фінансове зобов'язання – це будь-яке зобов'язання, що є: контрактним зобов'язанням (надавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому суб'єктові господарювання, або обмінюватися фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно несприятливими для суб'єкта господарювання); контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є (непохідним інструментом, за яким суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний надавати змінну кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, або похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обмін фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання).

Інструмент капіталу – це будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Первісна оцінка фінансових інструментів та їх відображення відбувається за їх фактичною собівартістю, яка складається із вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання, наданих або

отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента.

На кожную наступну після визнання дату балансу *фінансові активи* відображаються за їх собівартістю, крім: фінансових інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення; фінансових активів, вартість яких неможливо достовірно визначити; фінансових активів, які є об'єктом хеджування.

На кожную наступну після визнання дату балансу *фінансові зобов'язання* відображаються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, зобов'язань за похідними фінансовими інструментами, фінансових зобов'язань, які є об'єктом хеджування.

Фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, і *фінансові зобов'язання за похідними фінансовими інструментами* на кожную наступну після визнання дату балансу відображаються за собівартістю.

Фінансовий актив і фінансове зобов'язання у випадках, передбачених законодавством, згортаються з відображенням в балансі згорнутого сальдо, якщо суб'єкт державного сектору має: юридичне право на залік визнаних сум; можливість і намір погасити згорнуте зобов'язання або реалізувати активи і погасити зобов'язання одночасно.

Що ж до первісної оцінки фінансових активів та фінансових зобов'язань за МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», то під час первісного визнання суб'єкту господарювання слід оцінювати їх за їхньою справедливою вартістю плюс витрати на операцію, які прямо відносяться до придбання або випуску фінансового активу чи зобов'язання. Подальша оцінка фінансових активів відбувається те ж за справедливою вартістю, але без будь-яких вирахувань щодо витрат на операцію, які він може понести при продажу або іншому вибутті. На відміну від фінансового активу, фінансові зобов'язання слід оцінювати за амортизованою вартістю застосовуючи метод ефективного відсотка.

Щодо визнання фінансових інструментів, за НСБОДС 134, то фінансовий актив або фінансове зобов'язання відображається у балансі, якщо суб'єкт державного сектору є стороною договору щодо фінансового інструмента. Безумовні

права вимоги та зобов'язання визнаються фінансовими активами і фінансовими зобов'язаннями, якщо за умовами контракту суб'єкт державного сектору має право на отримання грошових коштів або бере на себе зобов'язання сплатити грошові кошти. Фінансові активи або фінансові зобов'язання, що виникають внаслідок твердих контрактів на придбання або продаж ресурсів (робіт, послуг), відображаються в балансі після виникнення права на отримання активу або зобов'язання на його передачу. Форвардний контракт визнається фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням на дату виникнення зобов'язання щодо придбання або продажу предмета контракту. Опціони визнаються фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями у разі укладення контракту між покупцем і продавцем. Фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, визнаються на дату укладення контракту або на дату його виконання. При цьому обраний суб'єктом державного сектору метод визнання має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів. Якщо суб'єкт державного сектору визнає фінансовий актив та пов'язане з ним фінансове зобов'язання на дату укладення контракту, то відсотки нараховуються з дати виконання контракту, коли переходить право власності.

Суб'єкт державного сектору списує фінансовий актив з балансу, якщо він втрачає контроль за цим фінансовим активом або його частиною. Ознакою втрати контролю є повне виконання контракту, закінчення терміну прав вимоги або відмови від прав за цим контрактом.

Якщо при передачі фінансового активу контроль не втрачається, то така операція відображається як позика під забезпечення, а право на викуп активу суб'єкта державного сектору, який його передав, не вважається похідним фінансовим інструментом.

Суб'єкт державного сектору, який передав фінансовий актив, не втрачає контролю за ним і не списує його з балансу, якщо суб'єкт державного сектору:

а) має право викупити цей фінансовий актив, крім випадків, коли цей актив вільно обертається на ринку або коли на момент викупу викупна ціна дорівнює його первісній вартості;

б) має право і зобов'язання викупити або погасити переданий фінансовий актив на умовах, які забезпечують його одержувачу дохід кредитора від фінансових активів, отриманих в обмін на переданий фінансовий актив. При цьому дохід кредитора не повинен суттєво (більш ніж на 10 відсотків) відрізнятись від того, який він міг би отримати за позикою суб'єкту господарювання, що передав актив, повністю забезпеченою переданим активом;

в) зберігає за собою значну частину ризиків і вигід, пов'язаних із переданим фінансовим активом, який не обертається вільно на ринку, шляхом своєї сукупної річної доходу з отримувачем цього активу або безумовного опціону на продаж. В останньому випадку утримувачем опціону є суб'єкт державного сектору, який отримав актив.

Якщо вартість нового фінансового активу або нового фінансового зобов'язання достовірно визначити неможливо, то:

первісна вартість нового фінансового активу визнається нульовою, а фінансовий результат визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю списаного фінансового активу;

первісна вартість нового фінансового зобов'язання дорівнює сумі перевищення виручки над балансовою вартістю списаного активу. У випадках, передбачених законодавством, створюється забезпечення відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»".

Фінансова гарантія, яка відповідно до цього Національного положення (стандарту) визнана зобов'язанням, до закінчення терміну гарантії відображається гарантом за більшим з двох значень – первісною вартістю чи сумою забезпечення, створеного у випадках, передбачених законодавством, відповідно до Національного положення (стандарту) 128.

У МСБО 39 сказано те, що суб'єкту господарювання слід визнавати фінансовий актив або фінансове зобов'язання у звіті про фінансовий стан, коли і тільки коли суб'єкт господарювання стає стороною контрактних положень щодо інструмента. Регулярне придбання або продаж фінансового активу слід визнавати із застосуванням обліку за датою операції або обліку за датою розрахунку.

**Отже, на підставі проведеної** порівняльної характеристики міжнародних (МСБОДС 15, МСБО 32, МСБО 39) та НСБОДС 134 можна сказати, що зазначені нормативні документи, містять поряд із спільними, відмінні положення. Оскільки ці документи мають надавати користувачам інформацію щодо оцінки та визнання фінансових інструментів, тому вони повинні це реально відображати, а також не повинні суперечити один одному.

### **Бібліографія**

1. Постанова Кабінету Міністрів України «**Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки**»: за станом на 16.01.2007 р., № 34, із змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1136.35.0>.

2. Розпорядження Кабінету Міністрів України «**Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні**»: за станом на 24.10.2007 р., № 911-р, із змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.

3. Розпорядження Кабінету Міністрів України «**Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами**»: за станом на 17.10.2007 р., № 888-р, із змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-%D1%80>.

4. Наказ Міністерства фінансів України «**Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти»**»: за станом на 18.05.2012 р., № 568, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0902-12>.

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «**Фінансові інструменти: визнання та оцінка**»: за станом на 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_015](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_015).

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «**Фінансові інструменти: подання**»: за станом на 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_029](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_029).

**Рецензент:** д.е.н., професор Левицька С.О.