

СЕКЦІЯ 6 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.221

Задніпровський О.Г.
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Київського національного торговельно-економічного університету*

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ: НОВАЦІЇ ТА ГАРМОНІЗАЦІЯ

Стаття присвячена особливостям бухгалтерського обліку фінансових інструментів у відповідності до чинних вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, вітчизняної нормативної бази та сучасних потреб управління. Досліджено засади класифікації фінансових інструментів у цілях обліку, принципи їх оцінки. Розглянуто методику обліку знецінення фінансових інструментів та особливості обліку інструментів власного капіталу.

Ключові слова: фінансові інструменти, інструменти власного капіталу, фінансові зобов'язання, справедлива вартість.

Заднепровский А.Г. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ: НОВАЦИИ И ГАРМОНИЗАЦИЯ

Статья посвящена особенностям бухгалтерского учета финансовых инструментов в соответствии с действующими требованиями международных стандартов финансовой отчетности, отечественной нормативной базой и современными потребностями управления. Исследованы принципы классификации финансовых инструментов в целях учета, принципы их оценки. Рассмотрена методика учета обесценивания финансовых инструментов и особенности учета инструментов собственного капитала.

Ключевые слова: финансовые инструменты, инструменты собственного капитала, финансовые обязательства, справедливая стоимость.

Zadniproviskiy O.G. ACCOUNTING FOR FINANCIAL INSTRUMENTS: INNOVATIONS AND HARMONIZATION

The article is devoted to the peculiarities of accounting of financial instruments in accordance with applicable requirements of International Financial Reporting Standards, the national regulatory framework and modern management needs. Studied the principles of classification of financial instruments for the purposes of accounting, principles of assessment. The method of accounting for impairment of financial instruments accounting and features of equity instruments.

Keywords: financial instruments, equity instruments, financial liabilities, fair value.

Постановка проблеми. Становлення ринкових відносин в Україні зумовило перегляд напрямів розвитку компаній як суб'єктів цих відносин. З огляду на глобалізаційні та інтеграційні властивості сучасного економічного простору, відбувається реформація системи управління бізнесом, необхідною умовою якої є наявність якісного інформаційного забезпечення менеджменту за усіма напрямками управління підприємствами та корпораціями. У вирішенні принципових завдань з розвитку ринкових механізмів такого управління першочергове місце займає реформування системи бухгалтерського обліку.

Суттєвих коригувань у процесі реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку з урахуванням міжнародних стандартів фінансової звітності потребують питання організації та методики обліку фінансових інструментів – відносно нових для вітчизняних практиків об'єктів обліку.

Облікове відображення фінансових інструментів і розкриття у фінансовій звітності інформації про них є актуальним і пріоритетним напрямом діяльності Ради з МСБО. Так, починаючи з 2009 р., у міжнародні стандарти, що стосуються обліку фінансових інструментів, вносилися суттєві зміни, присвячені питанням класифікації, оцінки, знецінення, вибуття, а також деякого спрощення облікових процедур. У листопаді 2009 р. опубліковано МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти» [1], який містив вимоги до класифікації фінансових активів та фінансових зобов'язань. У додатковому документі «Облік хеджування», опублікованому в грудні 2010 р., зазначено вимоги, що стосуються обліку знецінення фінансових інструментів.

У серпні 2011 р. у зв'язку зі складністю практичного застосування стандарту, Рада з МСБО запропонувала перенести дату набрання чинності МСФЗ (IFRS) 9 до 1 січня 2015 р. Проте вже 24.07.2014 р. був випущений цілком оновлений Міжнародний стандарт 9 «Фінансові інструменти» [2], який повністю замінив МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». І знову, як три роки тому, практичне застосування МСФЗ 9 відтерміновано на 1.01.2018 р., хоча й рекомендована можливість його дострокове застосування. Таким чином, діяльність у сфері вдосконалення облікового відображення в бухгалтерському обліку фінансових інструментів активно триває і, можливо, порядок обліку і відображення у звітності інформації про них буде і далі уточнюватися з метою вироблення єдиної спрощеної концепції.

Проблематика бухгалтерського обліку фінансових інструментів викликає великий інтерес і розглядається у роботах багатьох дослідників. Особливо це актуально для української практики в умовах, коли перед державою поставлено завдання гармонізації національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням різних аспектів бухгалтерського обліку операцій з фінансовими інструментами займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як: І.О. Бланк, М.І. Бондар, Р. Брейлі, А.М. Герасимович, Л.Дж. Гітман, С.Ф. Голов, В.В. Ковальов, В.М. Костюченко, Дж. Кочрен, Я.Д. Крупка, М.В. Кужель-

ний, В.М. Пархоменко, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, Ж. Рішар, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, У. Шарп та ін.

Серед останніх публікацій на зазначену тематику у вітчизняній фаховій пресі заслуговують на увагу роботи Н. Васильєвої, О. Шипунової, Н. Лоханової.

Проте огляд наукових джерел свідчить про неузгодженість термінологічного апарату обліку фінансових інструментів, певну неврегульованість норм чинного законодавства, а відтак відсутність єдиної концепції методики бухгалтерського обліку фінансових інструментів та недостатню системність відображення у звітності інформації про них. Фрагментарність теоретичної та практичної розробки окреслених проблем свідчить про їх актуальність і необхідність подальшого розгляду.

Формулювання цілей статті. Мета статті – розглянути особливості бухгалтерського обліку фінансових інструментів у відповідності до чинних вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, вітчизняної нормативної бази та сучасних потреб управління.

Виклад основного матеріалу дослідження. Фінансові інструменти відіграють важливу роль у розвитку економіки України в цілому та її економічних суб'єктів зокрема, тобто на макро- і мікроекономічному рівнях. Обсяг і структура фінансових інструментів, у свою чергу, визначаються економічною ситуацією в країні (розмір дебіторської заборгованості, величина грошової маси в країні і організаціях, обсяг інвестицій у цінні папери тощо). На кожному етапі економічного розвитку країни формуються своя структура і обсяг фінансових інструментів, що відповідають потребам певних ланок економіки.

У вітчизняному науковому просторі категорії «фінансовий інструмент» через їх відносно малопоширеність приділяється порівняно небагато уваги. Деякі автори розглядають поняття «фінансові інструменти» в економічній площині, лише частково розкриваючи сутність цього поняття, інші – навпаки, висвітлюють його дуже широко. Така неоднозначність у визначенні призводить до того, що фінансові інструменти розглядаються вченими по-різному, зокрема як:

- узаконені сертифікати, що належать його власнику та засвідчують вкладення коштів або майна з метою отримання доходу винятково за рахунок господарської діяльності інших [3];

- будь-який документ, пов'язаний з виникненням права на грошові або інші цінності, що не можуть бути реалізованими або переданими іншій особі без наявності такого документа [4];

- різноманітні форми фінансових зобов'язань (для короткострокового та довгострокового інвестування), торгівля якими здійснюється на фінансовому ринку. Вони складаються з грошових коштів і цінних паперів;

- контракти, результатом яких є поява певної статті в активах одного суб'єкта і статті у пасивах іншого суб'єкта фінансування;

- контракти, результатом яких є поява певної статті в активах одного суб'єкта і статті у пасивах іншого суб'єкта фінансування [5].

Зазначені дефініції суттєво відрізняються одна від одної, позаяк характеризують фінансові інструменти з різних позицій: за формою, змістом, технічною стороною чи юридичним статусом. Однак найбільш дискусійним є розгляд фінансових інструментів як фінансових активів,

оскільки фінансові активи вказують на джерело формування фінансового капіталу, а фінансові інструменти окреслюють сферу використання цих спеціфічних засобів праці. Процес інвестування капіталу, тобто фінансових активів, опосередковують певним фінансовим інструментом.

Якщо виходити з уявлення про те, що фінансовий актив є основою будь-якого фінансового інструменту та являє собою вільні кошти, вкладені у фінансовий інструмент, і право на отримання майбутнього грошового прибутку, то слід відмітити, що не всі види фінансових інструментів мають ці складові фінансового активу.

Проаналізувавши визначення фінансових інструментів за фінансовим і правовим підходами, доречним можна вважати такі ототожнення (рис. 1).

При визначенні об'єкта нашого дослідження серед усіх видів законодавчих актів та нормативних документів доцільно звернутися саме до МСФЗ. Основними нормативними документами, що регулюють розкриття, визнання та оцінку фінансових інструментів у міжнародній практиці, є МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» та пріоритетно – МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». Проте саме визначення наводить МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»: «Фінансовий інструмент – це будь-який контракт, який призводить до виникнення фінансового активу у одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу у іншого суб'єкта господарювання [6]. Подібне визначення можна знайти і в українському П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» [7], яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності. Згідно з П(С)БО 13, фінансовий інструмент – це контракт, який одночасно зумовлює виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструменту власного капіталу в іншого.

Співставлення МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» з П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» показує схожість в рекомендаціях щодо їх визнання та оцінки. Ідентичними є визнання фінансових інструментів у балансі, оцінка, за якою первісно оцінюються та відображаються фінансові інструменти та оцінка фінансових активів та зобов'язань на кожну наступну дату після складання балансу. МСБО більш детально розкривають порядок обліку фінансових інструментів. Зокрема МСБО 39 «Фінан-

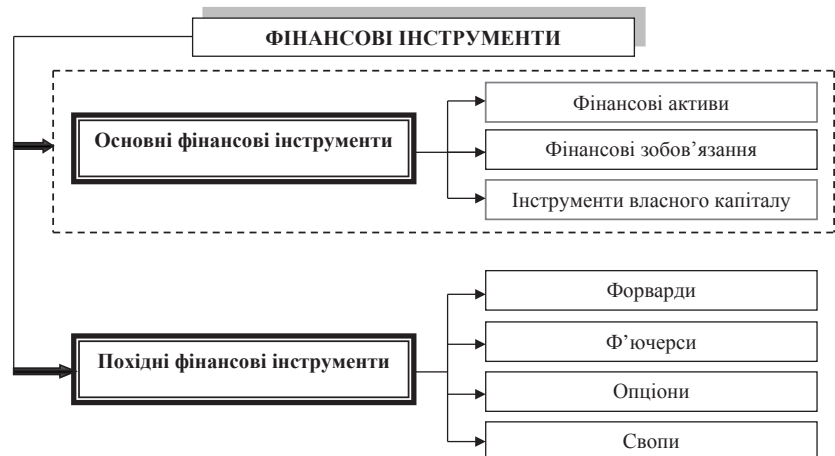


Рис. 1. Загальна класифікація фінансових інструментів

сові інструменти: визнання та оцінка» розкриває рекомендації щодо особливостей порядку припинення визнання фінансового активу та зобов'язання, а в П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» немає таких рекомендацій. Також, на відміну від МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», в П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» відсутні рекомендації щодо перекласифікації фінансових інструментів, порядку визнання прибутків та збитків за фінансовими інструментами та зменшення їх корисності.

Порівняння П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» з МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» показало відмінності в розкритті та поданні інформації про фінансові інструменти. Порядок подання інформації за окремими видами фінансових інструментів наводиться лише в МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання».

З метою підвищення прозорості обліку фінансових інструментів також доцільно дослідити особливості обліку двох найпоширеніших їх складових: фінансових активів та інструментів власного капіталу.

Порядок визнання фінансових активів і припинення їх визнання є важливим методологічним аспектом використання фінансових інструментів.

Згідно з нормами українського законодавства, підставою для визнання об'єкта в обліку є *оформлений первинний документ*, тоді як у міжнародних стандартах превалює *економічний зміст операції*.

При визначенні того, чи призводить передача фінансового активу до припинення його визнання, необхідно враховувати ряд факторів. Одним із найбільш суттєвих з них є реальна вартість фінансових активів організації і її бізнесу в цілому. Проте єдності в трактуванні оцінки різними економістами у даний час не спостерігається. У зв'язку з цим нами запропоновано визначення бухгалтерської оцінки фінансових активів, що найточніше відповідає сучасним економічним умовам, відповідно до яких під бухгалтерською оцінкою фінансових активів розуміють «процедуру присвоєння об'єкту бухгалтерського обліку певних грошових величин на підставі професійної думки бухгалтера, що здійснює оцінку, з урахуванням нормативних стандартів, що діють у національній системі обліку, і економічної доцільності її трактування».

Припинення визнання фінансових активів означає списання його з балансу. Але у разі договору про продаж активів із зворотним викупом питання списання відповідного активу вимагає додаткового опрацювання. Визнання фінансового активу (або частини фінансового активу) припиняється у тому випадку, коли:

- закінчується термін прав вимоги на здобуття потоків грошових коштів від даного активу;
- організація передає фінансовий актив третій особі.

Підприємство, яке передало фінансовий актив, не втрачає контролю за ним і не списує його з балансу, якщо підприємство:

а) має право викупити цей фінансовий актив, окрім випадків, коли цей актив вільно обертається на ринку або коли на момент викупу викупна ціна дорівнює справедливій вартості цього активу;

б) має право і зобов'язане 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 підприємству, що передало актив, повністю забезпечену переданим активом.

Якщо підприємство передає контроль за фінансовим активом, але завдяки цьому створює новий фінансовий актив або бере на себе нове фінансове зобов'язання, то водночас із списанням з балансу фінансового активу воно зараховує на свій баланс новий фінансовий актив або нове фінансове зобов'язання за справедливою вартістю. Фінансовий результат від такої операції визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю переданого фінансового активу, збільшена на справедливу вартість узятого на себе фінансового зобов'язання та зменшена на справедливу вартість нового фінансового активу.

Якщо справедливу вартість нового фінансового активу достовірно визначити складно чи неможливо, то первісна вартість нового фінансового активу визнається нульовою, а фінансовий результат визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю списаного фінансового активу.

Згідно з МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», підприємство має припинити визнання фінансового активу, якщо: воно передало контрактні права на грошові потоки; підприємство передає актив і немає подальшої участі у ньому; підприємство передає актив і продовжує участь у ньому, але особа, котрій передається актив, має практичну можливість передати актив з метою отримання власної вигоди.

До змін після набуття чинності МСФЗ 9, згідно з МСФЗ 39, первісна оцінка фінансових інструментів здійснюється за фактичними витратами. При цьому передбачається, що компанія діяла у власних інтересах, без будь-якого зовнішнього впливу, і в цьому випадку фактичні витрати на дату придбання є найбільш точною оцінкою вартості фінансового активу. У фактичні витрати з придбання фінансового активу включається ціна придбання і звичайні (нормальні) накладні витрати: оплата брокерських, консультаційних послуг та інші прями витрати, які безпосередньо пов'язані з фінансовим інструментом. Витрати, прямо не пов'язані з фінансовим інструментом, наприклад частина адміністративних витрат, не включаються до його первісної вартості.

Згідно ж новою версією МСФЗ 9 (п. 5.1.1), первісна оцінка фінансових інструментів має здійснюватися за справедливою вартістю (див. табл. 1).

Таблиця 1

Порівняння первинної оцінки фінансових інструментів за різними міжнародними стандартами

	МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» (з липня 2014 р.)
Первинна оцінка	За фактичними витратами. При цьому передбачається, що компанія діяла у власних інтересах, без будь-якого зовнішнього впливу, і в цьому випадку фактичні витрати на дату придбання є найбільш точною оцінкою вартості фінансового активу. У фактичні витрати з придбання фінансового активу включаються ціна придбання і звичайні (нормальні) накладні витрати: оплата брокерських, консультаційних послуг та інші прями витрати, які безпосередньо пов'язані з фінансовим інструментом.	За справедливою вартістю, при цьому враховуються у збільшення чи зменшення витрати за угодою у тому випадку, якщо буде придбано фінансовий актив або фінансове зобов'язання за справедливою вартістю із відображенням змін через прибуток або збиток.

Подальша оцінка фінансових активів залежить від того, до якої класифікаційної групи вони відносяться. Якщо основою класифікації фінансових активів був період їх обігу в рамках організації, то за основу класифікації фінансових активів поставлено мету їх використання. Залежно від цього критерію виділяються такі групи активів:

- фінансові активи, призначені для перепродажу;
- фінансові інвестиції, утримувані до їх погашення;
- дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу;
- фінансові активи, наявні для продажу.

До речі, версія МСФЗ 9 2014 року передбачає розмежування таких трьох бізнес-моделей компанії відносно фінансових активів, тобто намірів підприємства стосовно них:

1) отримання контрактних грошових потоків від фінансового активу (ця бізнес-модель збереглася з версії МСФЗ 9 2009 року);

2) отримання контрактних грошових потоків і епізодичний продаж активів (ця бізнес-модель додатково внесена до версії стандарту 2014 року);

3) будь-які інші стратегії, у тому числі трейдингові спекуляції (ця бізнес-модель також збереглася з версії МСФЗ 9 2009 року).

До фінансових інвестицій, «утримуваних до їх погашення», відносять фінансові активи з фіксованими платежами і заздалегідь обумовленим терміном погашення, які підприємство має можливість і має намір тримати до погашення. Термін погашення, а також періодичність і розмір виплачуваних відсотків і основної суми боргу повинні бути обов'язково зафіксовані в договорі або в умовах випуску фінансового активу. До даної категорії фінансових активів зазвичай відносяться боргові цінні папери, а також дебіторська заборгованість та позики, придбані за договором цесії. Облік інвестицій, утримуваних до їх погашення, рекомендовано здійснювати за методом амортизованої вартості із використанням ефективної ставки відсотка. Розглянемо облік фінансових інвестицій із застосуванням методу амортизованої вартості на прикладі (табл. 2).

Новацією в останній версії МСФЗ 9 є методика обліку знецінення фінансових інструментів. Стандарт досить докладно тлумачить порядок такого знецінення і конкретизує основні аспекти, що визначають характер його практичного застосування.

Модель знецінення базується на передумові, що підприємство очікує можливі втрати від фінансового інструменту. У п.5.5.1 МСФЗ 9 встановлено, що модель знецінення може застосовуватися до:

- фінансових активів, які оцінюються за амортизованою вартістю;
- фінансових активів, які оцінюються в обов'язковому порядку за справедливою вартістю із віднесенням змін до іншого сукупного доходу;
- зобов'язань з надання кредитів, коли існує поточне зобов'язання з надання кредиту (за винятком тих, які оцінюються за справедливою вартістю через прибутки та збитки);
- договорів фінансової гарантії (до яких застосовується МСФЗ 9);
- дебіторської заборгованості за лізинговими договорами;
- активами за договорами, які потрапляють у сферу застосування МСФЗ 15 «Виручка по договорах з клієнтами».

Згідно з загальним підходом, очікувані збитки за кредитами мають бути виміряні через втрати за позиками у сумі, що дорівнює: або

- дванадцятимісячним очікуваним збиткам за кредитами, або
- повного терміну дії очікуваних кредитних збитків [МСФЗ 9, п. 5.5.3 і 5.5.5].

Не менш цікавим залишається питання обліку операцій, оцінка яких базується на *інструментах власного капіталу*. До таких видів операцій відносяться:

- операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, за якими підприємство отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти власного капіталу підприємства (включаючи акції або опціони на акції);
- операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, за якими підприємство купує товари або послуги, беручи на себе зобов'язання перевести грошові кошти чи інші активи постачальників цих товарів або послуг у сумі, які ґрунтуються на ціні (або вартості) акцій підприємства чи інших інструментів капіталу підприємства;
- операції, в яких підприємство отримує або купує товари чи послуги на умовах, відповідно до

Таблиця 2

Відображення операцій з фінансовими активами на рахунках бухгалтерського обліку із застосуванням методу амортизованої вартості

Дата	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
01.01.12	Відображено суму, сплачену за придбані облігації	Облігації	Рахунки в банках	1042125
31.01.12	Отримано відсотки по облігаціям	Рахунки в банках	Відсотки отримані	62527
	Списано частину різниці між поточною та номінальною вартістю	Рахунки в банках	Облігації	7473
31.12.13	Отримано відсотки по облігаціям	Рахунки в банках	Відсотки отримані	62079
	Списано частину різниці між поточною та номінальною вартістю	Рахунки в банках	Облігації	7921
31.12.14	Отримано відсотки по облігаціям	Рахунки в банках	Відсотки отримані	61604
	Списано частину різниці між поточною та номінальною вартістю	Рахунки в банках	Облігації	8396
	Списано частину різниці між поточною та номінальною вартістю	Рахунки в банках	Облігації	8900
31.12.16	Отримано відсотки по облігаціям	Рахунки в банках	Відсотки отримані	60566
	Списано частину різниці між поточною та номінальною вартістю	Рахунки в банках	Облігації	9435
	Номінальна вартість облігації	Рахунки в банках	Облігація	1000000

яких, підприємство або постачальник цих товарів чи послуг може вибрати розрахунок за операцію грошовими коштами (чи іншими активами), або шляхом випуску інструментів власного капіталу.

Контракт не є інструментом власного капіталу виключно, оскільки він може привести до отримання або надання власних інструментів капіталу підприємства. Підприємство може мати контрактне право або зобов'язання отримувати чи надавати певну кількість власних акцій чи інших інструментів капіталу, яка варіюється так, що справедлива вартість власних інструментів капіталу підприємства, які треба отримати чи надати, дорівнює сумі контрактного права або зобов'язання. Таке контрактне право або зобов'язання може бути на фіксовану суму або суму, яка коливається відповідно до змін змінного чинника, іншого, ніж ринкова ціна власних інструментів капіталу підприємства (наприклад, ставки відсотка, ціни товару або ціни фінансового інструмента). Наведемо два приклади щодо цього:

а) контракт надати таку кількість власних інструментів капіталу підприємства, яка дорівнює вартості 100 у.о.;

б) контракт надати таку кількість власних інструментів капіталу підприємства, яка дорівнює вартості 100 унцій золота.

Такий контракт є фінансовим зобов'язанням підприємства, навіть якщо підприємство повинно або може погасити його наданням своїх власних інструментів капіталу. Він не є інструментом власного капіталу, оскільки підприємство використовує змінну кількість власних інструментів капіталу як засіб розрахунку за контрактом. Відповідно, контракт не засвідчує залишкову частку в активах підприємства після вирахування усіх його зобов'язань.

Контракт, який погашатиметься підприємством шляхом отримання або надання фіксованої кількості своїх власних інструментів капіталу в обмін на фіксовану суму грошових коштів чи інший фінансовий актив, є інструментом власного капіталу. Наприклад, випущений опціон на акції, який надає контрагенту право купити фіксовану кількість акцій підприємства за фіксованою ціною або фіксованою встановленою основною сумою облігації, є інструментом власного капіталу.

Зміни у справедливій вартості контракту, що виникають внаслідок коливань ринкових ставок відсотка, які не впливають на суму грошових коштів чи фінансових активів, що їх мають сплатити чи надати, або на кількість інструментів власного капіталу, що їх мають отримати чи надати при розрахунку за контрактом, не виключають того, що контракт є інструментом власного капіталу. Будь-яка отримана компенсація (наприклад, премія, отримана за проданим опціоном або варантом на власні акції підприємства) прямо додається до власного капіталу. Будь-яка сплачена компенсація (наприклад, премія, сплачена за придбаний опціон) вираховується прямо з власного капіталу. Зміни у справедливій вартості інструмента власного капіталу не визнаються у фінансових звітах.

Контракт, який містить зобов'язання підприємства придбати свої власні інструменти капіталу за грошові кошти чи за інший фінансовий актив, призводить до фінансового зобов'язання щодо теперішньої вартості суми викупу (наприклад, щодо теперішньої вартості ціни форвардного контракту на продаж з наступним викупом, ціни здійснення опціону або іншої суми викупу). Це так, навіть якщо сам контракт є інструментом власного капіталу.

Прикладом може бути зобов'язання підприємства за форвардним контрактом придбати свої власні інструменти капіталу за грошові кошти.

Коли фінансове зобов'язання первісно визнається згідно з МСБО 39, його справедлива вартість (теперішня вартість суми викупу) буде перекласифікована із власного капіталу. Надалі фінансове зобов'язання оцінюється відповідно до МСБО 39. Якщо строк контракту закінчується без надання, балансова вартість фінансового зобов'язання перекласифікується у власний капітал.

Контрактне зобов'язання підприємства придбати свої власні інструменти капіталу призводить до фінансового зобов'язання щодо теперішньої вартості суми викупу, навіть якщо зобов'язання придбати залежить від здійснення контрагентом права викупу (наприклад, проданий опціон «пут», який надає контрагенту право продати власні інструменти капіталу підприємства цьому ж підприємству за фіксованою ціною).

Контракт, який погашатиметься підприємством шляхом надання чи отримання фіксованої кількості своїх власних інструментів капіталу в обмін на змінну суму грошових коштів чи інший фінансовий актив, є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням. Прикладом може бути контракт на надання підприємством 100 своїх власних інструментів капіталу в обмін на суму грошових коштів, обчислену так, що вона дорівнює вартості 100 унцій золота.

Якщо підприємство повторно купує свої власні інструменти капіталу, ці інструменти («власні викуплені акції») слід вираховувати з власного капіталу. Ніякий прибуток чи збиток не визнаватиметься у прибутку чи збитку після придбання, випуску чи анулювання власних інструментів капіталу підприємства. Такі власні викуплені акції можуть придбаватися та утримуватися підприємством або іншими членами консолідованої групи. Компенсація, сплачена чи отримана, визнаватиметься прямо у власному капіталі.

Відсотки, дивіденди, збитки та прибутки, пов'язані з фінансовим інструментом або компонентом, який є фінансовим зобов'язанням, слід визнавати як дохід або витрати в прибутку чи збитку. Підприємству слід дебетувати виплати утримувачам інструмента власного капіталу прямо на власний капітал, за вирахуванням будь-якої пов'язаної з ним податкової пільги. Витрати на операції з власним капіталом інші, ніж витрати на випуск інструмента власного капіталу, які прямо розподіляються на придбання бізнесу, слід обліковувати як вирахування з власного капіталу, мінус будь-яка пов'язана з ним податкова пільга.

Зауважимо, якщо фінансовий інструмент не створює контрактного зобов'язання з боку емітента передати гроші чи інший фінансовий актив або обміняти на інший фінансовий інструмент за умов, які є потенційно несприятливими, то такий інструмент є інструментом капіталу.

Висновки. Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що вітчизняна облікова практика гостро потребує розробки та впровадження окремого Положення (стандарту) бухгалтерського з обліку фінансових інструментів, що базувався б на останній версії МСФЗ. Проте реалізація такого проекту має бути поетапною, щоб уникнути невідповідності з іншими П(С)БО та неузгодженостей з цивільним та іншим законодавством. Впровадження нового П(С)БО сприятиме зближенню із зарубіжною практикою і підвищенню достовірності інформації про фінансо-

ве становище компанії з метою використання її для прийняття ефективних управлінських рішень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 (МСФЗ 9) «Фінансові інструменти» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_016.
2. IFRS 9: A Complete Package for Investors [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifrs.org/Investor-resources/2014-Investor-Perspectives/Documents/Investor-Perspective-Financial-Instruments-July-2014.pdf> – Р. 1-3.
3. Лысенков Ю.М. и др. Международный фондовый рынок / Ю.М. Лысенков – К. : Киев. ин-т банкиров банка «Украина», 1995. – С. 26.
4. Львов Ю.И. Банки и финансовый рынок / Ю.И. Львов. – СПб. : Культ Информ Пресс, 1995. – С. 86.
5. Андреева Г.І. Похідні цінні папери: сутність, поняття й визначення./ Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»: № 12, 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=418>.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 (МСБО 32) Фінансові інструменти: подання [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_029.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>.
8. Попадюк К. МСФО 9 / IFRS 9 образца 2014 года: игра в классификацию продолжается / К. Попадюк. – 11.08.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://inflexio.ru/msfoifrs9-obrazca2014godaignravklassifikaciyuprodolzhaetsya.html?utm_source=feedburner&utm_medium=email&utm_campaign=Feed%3A+inflexionews+%28%D0%A1%D0%B2%D0%B5%D0%B6%D0%B5%D0%.

УДК 657.222

Кац М.В.

аспірант кафедри обліку й аудиту
Київського національного університету імені Тараса Шевченка

ОПРИБУТКУВАННЯ ЗАПАСІВ: АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ ПО-НОВОМУ

У статті досліджено основні зміни в порядку обліку податку на додану вартість відповідно до нових законодавчих ініціатив, які застосовуватимуться з 1 грудня 2014 року, а деякі – з 1 січня 2015 року. Висвітлено механізм електронного адміністрування ПДВ, яке відбуватиметься повністю автоматизовано починаючи з нового календарного року. Проведено порівняння старих і нових форм первинних документів, реєстрів і звітності.

Ключові слова: податок на додану вартість (ПДВ), електронне адміністрування, податкова накладна, реєстр, звітність, ПДВ-рахунок.

Кац М.В. ОПРИХОДОВАНИЕ ЗАПАСОВ: АДМИНИСТРИРОВАНИЕ НДС ПО-НОВОМУ

В статье исследованы основные изменения в порядке учета налога на добавленную стоимость в соответствии с новыми законодательными инициативами, которые вступят в силу с 1 декабря 2014 года, а некоторые – с 1 января 2015 года. Отображен механизм электронного администрирования НДС, которое будет полностью автоматизировано с нового календарного года. Проведено сравнение старых и новых форм первичных документов, реестров и отчетности.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость (НДС), электронное администрирование, налоговая накладная, реестр, отчетность, НДС-счет.

Kats M.V. INVENTORY PURCHASE: VAT ADMINISTRATION IN A NEW WAY

New changes in VAT legislation which will be obligatory for usage from December 2014, some of them – from January 2015, are researched in the article. Mechanism of fully automated electronic way of the VAT administration valid from new calendar year is discovered. Comparison of previous and new forms of primary documents, registers and statements is held.

Keywords: value added tax, electronic administration, VAT invoice, register, statements, VAT account.

Постановка проблеми. Процес оприбуткування запасів нерозривно пов'язаний з обліком податку на додану вартість, якщо підприємство зареєстровано як платник ПДВ. Тому неодмінно всім компаніям доведеться відслідковувати зміни, які матимуть місце у зв'язку із переходом на новий порядок обліку, організації обрахування і сплати податку. Значні нововведення, як якісні, так і кількісні, очікуються у цій області. Вірніше сказати, вже навіть не очікуються, а офіційно затверджені і зареєстровані у Міністерстві юстиції, і справа лишається за малим – набранням ними чинності. Причому ці зміни призведуть не тільки до застосування нових форм бухгалтерських реєстрів, звітності і первинних документів, як це відбувалося вже багато разів до того, законодавством передбачено кардинально новий спосіб адміністрування податку на додану вартість – електронний, повністю автоматизований. Ці вдосконалення стануть

системним рішенням для контролю нарахування, сплати і відшкодування ПДВ, ліквідації «податкових ям» і схем махінацій. У той же час виникає багато питань, пов'язаних з переходом на нову систему адміністрування податку і звітності. Відповіді можна буде знайти поступово, аналізуючи кожен законодавчо-нормативний акт, яким регулюється порядок електронного адміністрування ПДВ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Поки що невелика кількість матеріалу опублікована за обраним напрямом дослідження, оскільки більш конкретно можна буде говорити про нововведення і робити висновки лише з 1 січня 2015 року, коли вже облік податку на додану вартість відбуватиметься повністю автоматизовано в електронному вигляді. Зараз же доступні коментарі деяких експертів, статті бухгалтерських видань та інформаційні бюлетені аудиторських компаній. Вже вийшли публікації Юлії