

## Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти»

ЗАТВЕРДЖЕНО  
Наказ Міністерства фінансів  
України від 18.05.2012 р. № 568  
Зареєстровано  
в Міністерстві юстиції України  
06.06.2012 р. за № 901/21213

### І. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору).

3. Норми цього Національного положення (стандарту) не поширюються на:

фінансові інвестиції в підприємства;

права і зобов'язання за договорами страхування (крім похідних інструментів у страхових контрактах);

права і зобов'язання щодо оренди (крім похідних інструментів, передбачених договором оренди);

договори, що передбачають платежі, виходячи з кліматичних, геологічних та інших фізичних змін навколишнього середовища;

договори про фінансові гарантії, крім договорів, які передбачають виплату внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу), валютного курсу або інших змінних, що є базисними.

4. Терміни, що використовуються в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, мають такі значення:

валютний ризик – імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін валютного курсу;

відсотковий ризик – імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін відсоткових ставок;

дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу, – дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу;

інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання – контракт, який підтверджує право на частину в активах суб'єкта господарювання, що залиша-

ється після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями;

інструмент хеджування – похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсуватимуть зміни вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування;

коефіцієнт ефективності хеджування – частка від ділення відповідно зміни вартості або грошових потоків об'єкта хеджування на зміну вартості або грошового потоку від інструмента хеджування;

кредитний ризик – імовірність втрат однієї зі сторін – укладачів контракту про придбання фінансового інструмента внаслідок невиконання зобов'язання іншою стороною;

об'єкт хеджування – актив, зобов'язання або майбутня операція, що створюють для суб'єкта державного сектору ризик зміни вартості цих активів і зобов'язань або зміни грошових потоків, пов'язаних з майбутньою операцією;

похідний фінансовий інструмент – фінансовий інструмент:

розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому;

вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними;

який не потребує початкових інвестицій;

ризик грошового потоку – імовірність зміни величини майбутнього грошового потоку, пов'язаного з монетарним фінансовим інструментом;

ризик ліквідності – імовірність втрат внаслідок неспроможності виконати свої зобов'язання у зв'язку з неможливістю реалізувати фінансові активи за їх собівартістю;

ринковий ризик – імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, чи спричинені ці зміни факторами, які притаманні конкретному типу цінних паперів або їх емітенту, чи факторами, які впливають на вартість всіх цінних паперів в обігу на ринку;

твердий контракт – контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку та передбачає забезпечення виконання контракту;

фінансовий актив – це:

а) грошові кошти та їх еквіваленти;

б) контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив;

в) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами на потенційно вигідних умовах;

г) інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання;

фінансовий актив, призначений для перепродажу, – фінансовий актив, придбаний з метою подальшого продажу для отримання доходу від короткотермінових змін його ціни та/або винагороди посередника;

фінансова гарантія – передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і відповідно зобов'язання гаранта сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань;

фінансове зобов'язання – контрактне зобов'язання:

а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив;

б) обмінятися фінансовими інструментами на потенційно невідповідних умовах;

фінансове зобов'язання, призначене для перепродажу, – фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструмента з метою подальшого продажу для отримання доходу від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника;

фінансовий інструмент – контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання) і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу суб'єкта господарювання у іншого суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання);

хеджування – застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку;

хеджування вартості – хеджування змін вартості

визнаного активу чи зобов'язання або ідентифікованої частини такого активу чи зобов'язання, яка відноситься до конкретного ризику і впливатиме на профіцит/дефіцит;

хеджування грошових потоків – хеджування зміни грошових потоків щодо ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням або з прогнозованою операцією, що впливатиме на профіцит/дефіцит;

хеджування фінансових інвестицій закордонними суб'єктами державного сектору – хеджування зміни вартості активів та зобов'язань закордонного суб'єкта державного сектору внаслідок зміни валютних курсів;

ціновий ризик – імовірність цінних змін внаслідок валютного, відсоткового та ринкового ризиків.

## II. Класифікація фінансових інструментів

1. Фінансові інструменти в бухгалтерському обліку поділяються на фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання і похідні фінансові інструменти.

2. Фінансові активи 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.

3. Фінансові зобов'язання включають фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, та інші фінансові зобов'язання.

4. До інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання належать акції, частки та інші види власного капіталу суб'єктів господарювання.

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

## III. Визнання фінансових інструментів

1. Фінансовий актив або фінансове зобов'язання відображається у балансі, якщо суб'єкт державного сектору є стороною договору щодо фінансового інструмента.

2. Безумовні права вимоги і 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.

3. 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.

4. Форвардний контракт визнається фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням на дату виникнення зобов'язання щодо придбання або продажу предмета контракту.

5. Опціони визнаються фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями у разі укладення контракту між покупцем і продавцем.

6. 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.

Продаж фінансових активів у результаті систематичних операцій визнається на дату виконання контракту.

7. У разі визнання фінансового активу на дату виконання контракту зміни вартості такого активу в період між датою укладення контракту і датою його виконання визнаються іншими витратами або доходами за обмінними операціями, крім фінансових активів, які обліковуються за амортизованою собівартістю, та активів, які є інструментом хеджування.

8. 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.

9. 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) відрізнятися 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 сукупний річний дохід з отримувачем цього активу або безумовного опціону на продаж. В останньому випадку утримувачем опціону є суб'єкт державного сектору, який отримав актив.

10. Балансова вартість реалізованої частини фінансового активу розподіляється між реалізованою і нереалізованою частинами фінансового активу пропорційно до вартості частин фінансового активу на дату продажу. Фінансовий результат визнається як різниця між виручкою від реалізації частини фінансового активу та її вартістю.

Якщо вартість нереалізованої частини фінансового активу визначити достовірно неможливо, то її балансова вартість визнається нульовою, а фінансовий результат обчислюється як різниця між виручкою від реалізації частини фінансового активу та балансовою вартістю всього активу.

11. Якщо суб'єкт державного сектору 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 він зараховує на свій баланс новий фінансовий актив або нове фінансове зобов'язання. Фінансовий результат від такої операції визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю переданого фінансового активу, збільшена на вартість узятого фінансового зобов'язання та зменшена на вартість нового фінансового активу.

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 балансо-

вою 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», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 січня 2011 року за № 93/18831 (далі – Національне положення (стандарт) 128).

В аналогічному порядку визнається первісна вартість нового фінансового активу і нового фінансового зобов'язання, що утворюються внаслідок передачі фінансового зобов'язання або його частини.

**12.** 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.

Якщо фінансова гарантія поширюється на кілька статей балансу, то оцінка такої гарантії здійснюється за кожною статтею.

**13.** Суб'єкт державного сектору списує з балансу фінансове зобов'язання або його частину після його виконання, анулювання або закінчення терміну його дії.

**14.** У разі обміну борговими інструментами з різними умовами між позичальником і кредитором попередній борг списується з одночасним визнанням нового боргу. Зміна умов наявного боргового інструмента (незалежно від причини) відображається погашенням попереднього боргу з одночасним визнанням нового боргу. Різниця між балансовою вартістю погашеного або переданого іншій стороні зобов'язання (або його частини) і сплаченою за нього сумою визнається іншими доходами або витратами за обмінними операціями звітного періоду.

#### IV. Оцінка фінансових інструментів

**1.** Фінансові інструменти первісно оцінюються та відображаються 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.

**2.** На кожному наступному після визнання дати балансу фінансові активи відображаються за їх собівартістю, крім:

**2.1.** Фінансових інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення;

**2.2.** Фінансових активів, вартість яких неможливо достовірно визначити;

**2.3.** Фінансових активів, які є об'єктом хеджування.

**3.** На кожному наступному після визнання дати 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 кожному наступному після визнання дати балансу відображаються за собівартістю.

**4.** Фінансові інструменти, які є об'єктами хеджування, відображаються на кожному наступному після визнання дати балансу за переоціненою вартістю у порядку, визначеному у розділі V цього Національного положення (стандарту).

**5.** Балансова вартість фінансових активів переглядається щодо можливого зменшення або відновлення корисності на кожен дату балансу.

**6.** Втрати від зменшення корисності фінансових активів відображаються у складі інших витрат за обмінними операціями з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових активів, а суми вигід від відновлення корисності – у складі інших доходів від обмінних операцій з одночасним збільшенням балансової вартості фінансових активів.

Визначення та оцінка зменшення та/або відновлення корисності фінансових активів здійснюються у порядку, передбаченому Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 20 січня 2011 року за № 92/18830.

**7.** Збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інструментів, які не є об'єктом хеджування, внаслідок зменшення або відновлення корисності визнається іншими доходами або витратами за обмінними операціями.

8. 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.

## V. Хеджування

1. Облік хеджування вартості здійснюється у разі наявності всіх таких умов:

1.1. На початку хеджування оформляється документація про відносини хеджування, цілі управління ризиком, стратегію цього виду хеджування. Документацією має бути визначено інструмент хеджування, сутність ризику, що хеджується, та спосіб оцінки ефективності інструмента хеджування;

1.2. Очікується, що значення коефіцієнта ефективності хеджування буде в межах 0,8 – 1,25;

1.3. Можливість достовірно оцінити вартість або грошові потоки від об'єкта хеджування та вартість інструмента хеджування;

1.4. Існування високої імовірності здійснення прогнозованої операції, яка є об'єктом хеджування грошових потоків;

1.5. На основі постійної оцінки ефективності хеджування протягом звітного періоду встановлено фактичне значення коефіцієнта ефективності хеджування в межах 0,8 – 1,25.

2. Зміни балансової вартості об'єкта хеджування (крім хеджування грошових потоків) внаслідок переоцінки або ризику, що хеджується, визнаються іншими доходами або витратами за обмінними операціями звітного періоду.

3. Суб'єкт державного сектору припиняє визнання змін балансової вартості згідно з пунктом 2 цього розділу за умови, якщо відбулася одна з таких подій:

3.1. Строк дії інструмента хеджування закінчився або цей інструмент було продано чи виконано;

3.2. Хеджування більше не відповідає умовам, наведеним у пункті 1 цього розділу.

У цьому разі сума переоцінки балансової вартості фінансового інструмента, за яким нараховуються відсотки та який є об'єктом хеджування, амортизується з моменту припинення коригування балансової вартості цього інструмента до строку його погашення. Сума амортизації визнається іншими доходами

або витратами за обмінними операціями відповідних звітних періодів.

4. Облік хеджування грошових потоків здійснюється з урахуванням коефіцієнта ефективності хеджування. При значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах 0,8 – 1,25 зміна балансової вартості об'єкта хеджування відображається з одночасною зміною власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів). Якщо значення коефіцієнтів ефективності хеджування грошових потоків виходять за межі 0,8 – 1,25, то зміна балансової вартості об'єкта хеджування грошових потоків визнається іншими доходами або витратами за обмінними операціями звітного періоду.

5. У разі визнання активу або зобов'язання внаслідок хеджування твердого контракту або прогнозованої операції сума зміни балансової вартості відповідного об'єкта хеджування грошових потоків, що згідно з пунктом 4 цього розділу відображена у складі власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів), приєднується до первісної вартості визнаних фінансових активів або фінансових зобов'язань з одночасним зменшенням власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів).

6. Суб'єкт державного сектору припиняє визнання змін балансової вартості об'єкта хеджування грошових потоків, якщо:

6.1. Строк дії інструмента хеджування минув або цей інструмент було продано чи виконано;

6.2. Хеджування більше не відповідає умовам, наведеним у пункті 1 цього розділу;

6.3. Припускається, що прогнозований договір або операція за твердим контрактом не відбудеться. У цьому разі профіцит або дефіцит від інструмента хеджування, первісно визнані власним капіталом (в частині переоцінки фінансових інструментів), визнаються іншими доходами або витратами за обмінними операціями звітного періоду.

7. Хеджування фінансових інвестицій у закордонного суб'єкта державного сектору відображається згідно з пунктом 4 цього розділу. Крім того, якщо значення коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків від таких фінансових інвестицій виходять за межі 0,8 – 1,25, то зміна балансової вартості фінансового зобов'язання, що є інструментом хеджування таких грошових потоків, відображається у складі власного капіталу.

## VI. Розкриття інформації про фінансові інструменти у примітках до фінансової звітності

1. Для кожного класу фінансових активів та фінансових зобов'язань суб'єкт державного сектору наводить інформацію про види та суму фінансових інструментів, строки та умови, які можуть впливати на їх суму, розподіл у часі та визначеність майбутніх грошових потоків.

2. Якщо операції з фінансовими інструментами призводять до виникнення цінних, кредитних або інших ризиків, суб'єкт державного сектору наводить інформацію про:

2.1. Вартість, оголошену, номінальну тощо, на основі якої розраховуються майбутні виплати;

2.2. Дату погашення, закінчення строку дії або виконання контракту;

2.3. Опціони, утримані будь-якою стороною – укладачем контракту про фінансовий інструмент, що передбачають дострокове погашення зобов'язань, включаючи період або дату, коли вони можуть бути здійснені, ціну або верхню та нижню межу цін здійснення опціону;

2.4. Опціони, утримані будь-якою стороною – укладачем контракту про фінансовий інструмент, на конвертацію в інший фінансовий інструмент, інший фінансовий актив або фінансове зобов'язання, включаючи період або дату, коли опціон можна здійснити, а також коефіцієнти конвертації або курс обміну;

2.5. Суму та її розподіл за терміном передбачених майбутніх грошових потоків або виплат, включаючи вартість погашення фінансового інструмента, оголошену ставку або величину відсотка або іншого пе-

ріодичного доходу від фінансового інструмента;

2.6. Суму та опис застави, отриманої або наданої за фінансовим інструментом;

2.7. Іноземну валюту, у якій надходитимуть або сплачуватимуться суми за фінансовим інструментом;

2.8. Умови контракту, які в разі їх порушення суттєво змінюватимуть терміни або інші умови фінансового інструмента.

3. Щодо окремого фінансового інструмента, який передбачено отримати в обмін на інший фінансовий інструмент, наводиться інформація, передбачена підпунктами 2.1 – 2.7 пункту 2 цього розділу.

4. Для кожного класу визнаних і невизнаних фінансових активів і фінансових зобов'язань наводиться інформація про наявність:

4.1. Відсоткового ризику із зазначенням:

4.1.1. Дати перегляду ставки відсотка або дати погашення зобов'язань за контрактом залежно від того, що настає раніше;

4.1.2. Ефективних відсоткових ставок, якщо вони застосовуються;

4.2. Кредитного ризику із зазначенням:

4.2.1. Його максимальної суми на дату балансу (без урахування вартості застави);

4.2.2. Наявності одночасного впливу різних чинників кредитного ризику.

5. Для кожного класу визнаних і невизнаних фінансових активів і фінансових зобов'язань наводиться інформація про їх вартість. Якщо вартість достовірно визначити неможливо, то це разом з відомостями про основні характеристики фінансового інструмента, які впливають на його вартість, зазначається у примітках до фінансової звітності.

Директор Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку

**М. ЧМЕРУК**

## Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»

ЗАТВЕРДЖЕНО  
Наказ Міністерства фінансів  
України від 18.05.2012 р. № 568

Зарєєстровано  
в Міністерстві юстиції України  
06.06.2012 р. за № 901/21213

### I. Загальні положення

1. Це Національне положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку у державному секторі (далі – суб'єкти державного сектору).

3. Це Національне положення (стандарт) не по-