

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32

Финансовые инструменты: представление информации

Цель

- 1 [Удален]
- 2 Цель настоящего стандарта - установить принципы, в соответствии с которыми финансовые инструменты представляются в составе обязательств или капитала, а также производится взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств. Этот стандарт применяется к классификации финансовых инструментов эмитентом финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов; классификации относящихся к ним процентов, дивидендов, убытков и прочих доходов; а также условиям, при которых финансовые активы и финансовые обязательства подлежат взаимозачету.
- 3 Принципы, изложенные в данном стандарте, дополняют принципы признания и измерения финансовых активов и финансовых обязательств, изложенные в МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение», а также принципы раскрытия информации о них, изложенные в МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Сфера применения

- 4 Настоящий стандарт должен применяться всеми предприятиями ко всем типам финансовых инструментов за исключением:
 - (a) долей участия в дочерних, ассоциированных предприятиях или в совместном предпринимательстве, учитываемых в соответствии со стандартами МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» или МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве». Однако в некоторых случаях стандарты МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28 или МСФО (IAS) 31 разрешают предприятию осуществлять учет долей участия в дочерних и ассоциированных предприятиях или в совместной деятельности с использованием МСФО (IAS) 39. В таких случаях предприятия должны применять требования настоящего стандарта. Предприятия также должны применять настоящий стандарт ко всем производным инструментам, относящимся к долям участия в совместном предпринимательстве, дочерних или ассоциированных предприятиях.
 - (b) прав и обязательств работодателей по планам вознаграждения работникам, к которым применяется МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».
 - (c) [Удален]
 - (d) договоров страхования в значении, определенном в МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования». Однако настоящий стандарт применяется к производным инструментам, встроенным в договоры страхования, если МСФО (IAS) 39 требует, чтобы предприятие учитывало их отдельно. Кроме того, эмитент должен применять настоящий стандарт к договорам финансовых гарантий, если эмитент применяет МСФО (IAS) 39 при признании и измерении этих договоров, но должен применять МСФО (IFRS) 4, если эмитент выбирает в соответствии с пунктом 4(d) МСФО (IFRS) 4 применить при их признании и измерении МСФО (IFRS) 4.
 - (e) финансовых инструментов, находящихся в сфере применения МСФО (IFRS) 4, так как они включают негарантированную возможность получения дополнительных выгод. Эмитент таких инструментов освобождается от применения пунктов 15–32 и AG25–AG35 настоящего стандарта к этим признакам в отношении различия между финансовыми обязательствами и долевыми инструментами. Однако к этим инструментам относятся все требования настоящего стандарта. Помимо этого, настоящий стандарт применяется к производным инструментам, встроенным в договоры страхования (см. МСФО (IAS) 39).

- (f) **финансовые инструменты, договоры и обязательства, возникающие в операциях платежей, основанных на акциях, к которым применяется МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях», за исключением**
- (i) **договоров, находящихся в сфере применения пунктов 8–10 настоящего стандарта, к которым применяется настоящий стандарт;**
 - (ii) **пунктов 33 и 34 настоящего стандарта, которые должны применяться к выкупленным у акционеров собственным акциям, купленным, проданным, выпущенным или аннулированным в связи с опционными планами на акции для работников, планами на покупку акций работниками и всеми другими соглашениями о платежах, основанных на акциях.**

5-7 [Удалены]

- 8 **Настоящий стандарт следует применять к тем договорам на покупку или продажу нефинансовых статей, по которым может быть произведен нетто-расчет с помощью денежных средств или другого финансового инструмента, или путем обмена финансовыми инструментами, как если бы эти договоры были финансовыми инструментами. Исключением являются договоры, заключенные и удерживаемые с целью получения или поставки нефинансовой статьи в соответствии с ожидаемыми потребностями предприятия в закупках, продажах или потреблении.**
- 9 Существуют различные способы, с помощью которых может быть произведен нетто-расчет денежными средствами или другим финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами, по договору на покупку или продажу нефинансовой статьи. Они включают:
- (a) разрешение по условиям договора любой стороне произвести нетто-расчет денежными средствами или другим финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами;
 - (b) случаи, когда возможность нетто-расчета денежными средствами или другим финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами четко не определена условиями договора, однако у предприятия есть практика нетто-расчета по аналогичным договорам с помощью денежных средств или другого финансового инструмента, или путем обмена финансовыми инструментами (либо путем заключения договора взаимозачета с встречной стороной, либо путем продажи договора до его исполнения или истечения его срока);
 - (c) наличие у предприятия практики работы с аналогичными договорами по получению поставки актива и продажи его в течение короткого периода после поставки с целью получения прибыли от краткосрочных колебаний цены или дилерской наценки; и
 - (d) возможность быстрой конвертации нефинансовой статьи, являющейся предметом договора, в денежные средства.

Договор, к которому применяются пп. (b) или (c), не заключается с целью получения или поставки нефинансовой статьи в соответствии с ожидаемыми потребностями предприятия в закупках, продажах или потреблении и, следовательно, находится в сфере применения данного стандарта. Другие договоры, к которым применяется пункт 8, рассматриваются с тем, чтобы определить, были ли они заключены и исполняются с целью получения или поставки нефинансовой статьи в соответствии с ожидаемыми потребностями предприятия в закупках, продажах или потреблении и, следовательно, находятся ли они в сфере применения данного стандарта.

- 10 Выпущенный опцион на покупку или продажу нефинансовой статьи, по которому может быть произведен нетто-расчет с помощью денежных средств или другого финансового инструмента, или путем обмена финансовыми инструментами в соответствии с параграфами 9(a) или (d) находится в сфере применения данного стандарта. Такой договор не может быть заключен с целью получения или поставки нефинансовой статьи в соответствии с ожидаемыми потребностями предприятия в закупках, продажах или потреблении.

Определения (см. также пункты AG3-AG23)

- 11 **В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

Финансовый инструмент – это договор, в результате которого возникает финансовый актив у одного предприятия и финансовое обязательство или долевого инструмент – у другого.

Финансовый актив – это актив, являющийся

- (a) денежными средствами;
- (b) долевым инструментом другого предприятия;

- (с) правом, обусловленным договором
 - (i) получить денежные средства или иной финансовый актив от другого предприятия; или
 - (ii) обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях потенциально выгодных для предприятия; или
- (d) договором, расчет по которому будет или может быть осуществлен путем поставки собственных долевых инструментов, и являющимся
 - (i) производным инструментом, по которому предприятие получит или может быть обязано получить переменное количество собственных долевых инструментов; или
 - (ii) производным инструментом, расчет по которому будет или может быть произведен иным способом, чем обмен фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевых инструментов. Для этих целей собственные долевые инструменты не включают финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16А и 16В, инструменты, налагающие на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации и классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16С и 16D, которые являются договорами на получение или поставку собственных долевых инструментов в будущем.

Финансовое обязательство - это обязательство, являющееся:

- (a) обусловленным договором обязательством
 - (i) передать денежные средства или иной финансовый актив другому предприятию; или
 - (ii) обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях, потенциально невыгодных для предприятия; или
- (b) договором, расчет по которому будет или может быть осуществлен путем поставки собственных долевых инструментов, и являющимся
 - (i) производным инструментом, по которому предприятие предоставит или может быть обязано передать переменное количество собственных долевых инструментов; или
 - (ii) производным инструментом, расчет по которому будет или может быть произведен иным способом, чем обмен фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевых инструментов предприятия. Для этих целей собственные долевые инструменты предприятия не включают финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16А и 16В, инструменты, налагающие на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации и классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16С и 16D, или инструменты, являющиеся договорами на получение или поставку собственных долевых инструментов в будущем.

В качестве исключения, инструмент, удовлетворяющий определению финансового обязательства, классифицируется как долевой инструмент, если он имеет все характеристики и удовлетворяет всем условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D.

Долевой инструмент - это договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств.

Справедливая стоимость — сумма, на которую можно обменять актив или произвести расчет по обязательству при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Инструмент с правом обратной продажи – это финансовый инструмент, дающий владельцу право продать инструмент обратно его эмитенту за денежные средства или другие финансовые активы, или который автоматически возвращается его владельцу при возникновении неопределенного события в будущем, смерти или ухода на пенсию владельца инструмента.

- 12 Следующие термины определены в пункте 9 МСФО (IAS) 39 и используются в настоящем стандарте в значениях, указанных в МСФО (IAS) 39:
- амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства
 - финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи
 - прекращение признания
 - производный инструмент
 - метод эффективной ставки процента
 - финансовые активы или финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток
 - договор финансовой гарантии
 - твердое обязательство
 - прогнозируемая операция
 - эффективность хеджирования
 - хеджируемая статья
 - инструмент хеджирования
 - инвестиции, удерживаемые до погашения
 - займы и дебиторская задолженность
 - стандартная процедура покупки или продажи
 - затраты по сделке.
- 13 В настоящем стандарте термины "договор" и "обусловленный договором" относятся к соглашению между двумя или более сторонами, имеющему четкие экономические последствия, избежать которых стороны практически (или совсем) не имеют возможности, как правило, потому, что закон предусматривает принудительное исполнение такого соглашения в судебном порядке. Договоры, а значит, и финансовые инструменты, могут иметь разные формы и не обязательно должны быть оформлены в письменном виде.
- 14 В данном стандарте термин «предприятие» относится к физическим лицам, товариществам, акционерным обществам, доверительным фондам и государственным организациям.

Представление информации

Обязательства и капитал (см. также пункты AG13-AG14J и AG25-AG29A)

- 15 Эмитент финансового инструмента должен при первоначальном признании классифицировать этот инструмент или составляющие его части как финансовое обязательство, финансовый актив или долевого инструмент, в соответствии с содержанием договора и определениями финансового обязательства, финансового актива и долевого инструмента.
- 16 При применении эмитентом определений в пункте 11 для установления того, является ли финансовый инструмент долевым инструментом, а не финансовым обязательством, инструмент является долевым только тогда, когда он удовлетворяет обоим условиям (a) и (b), приведенным ниже:
- (a) инструмент не содержит договорного обязательства:
 - (i) передать денежные средства или иной финансовый актив другому предприятию; или
 - (ii) обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях, потенциально невыгодных для эмитента;
 - (b) если расчет по инструменту будет или может быть произведен путем поставки собственных долевого инструментов эмитента, он является:
 - (i) непроизводным инструментом, по которому эмитент не несет договорных обязательств предоставить переменное количество его собственных долевого инструментов; или
 - (ii) производным инструментом, расчет по которому будет произведен эмитентом только путем обмена фиксированной суммы денежных средств или другого финансового

актива на фиксированное количество его собственных долевых инструментов. Для этих целей собственные долевые инструменты эмитента не включают инструменты, обладающие всеми характеристиками и удовлетворяющие условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D, или инструменты, являющиеся договорами на получение или поставку собственных долевых инструментов эмитента в будущем.

Договорное обязательство, включая обязательство, возникающее из производного финансового инструмента, которое приведет или может привести к получению или поставке собственных долевых инструментов эмитента, но не удовлетворяет указанным выше условиям (а) и (b), не является долевым инструментом. В качестве исключения, инструмент, удовлетворяющий определению финансового обязательства, классифицируется как долевым инструментом, если он имеет все характеристики и удовлетворяет всем условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D.

Инструменты с правом обратной продажи

16А Финансовый инструмент с правом обратной продажи включает договорное обязательство эмитента по обратной покупке или погашению данного инструмента в обмен на денежные средства или другой финансовый актив при исполнении опциона на продажу. В качестве исключения к определению финансового обязательства, инструмент, который включает такое обязательство, классифицируется как долевым инструментом, если он имеет следующие характеристики:

- (a) Предоставляет владельцу право на пропорциональную долю чистых активов предприятия в случае его ликвидации. Чистые активы предприятия – это те активы, которые остаются после вычета всех других требований по его активам. Пропорциональная доля определяется путем:
 - (i) деления чистых активов предприятия при его ликвидации на единицы равной величины; и
 - (ii) умножения данной суммы на количество единиц, имеющихся у владельца финансового инструмента.
- (b) Инструмент принадлежит к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам инструментов. Для включения в такой класс инструмент:
 - (i) не должен иметь никакого приоритета над другими требованиями по активам предприятия при его ликвидации, и
 - (ii) не обязательно должен конвертироваться в другой инструмент до его включения в класс инструментов, субординированный по отношению ко всем другим классам инструментов.
- (c) Все финансовые инструменты класса, субординированного по отношению ко всем другим классам инструментов, имеют идентичные характеристики. Например, все они должны иметь право на обратную продажу, и для всех инструментов в данном классе должна использоваться одна и та же формула или иной метод расчета цены на обратную покупку или погашение.
- (d) Помимо договорного обязательства эмитента по обратной покупке или погашению инструмента в обмен на денежные средства или другой финансовый актив, данный инструмент не включает никакого иного договорного обязательства по поставке денежных средств или другого финансового актива другому предприятию или по обмену финансовыми обязательствами с другим предприятием на условиях, которые потенциально неблагоприятны для предприятия; данный инструмент также не является контрактом, который подлежит или может быть погашен за счет собственных долевых инструментов предприятия, как изложено в подпункте (b) определения финансового обязательства.
- (e) Общие ожидаемые движения денежных средств, относимые на инструмент в течение срока действия инструмента, в основном зависят от прибыли или убытка, изменений в признанных чистых активах или изменений в справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов предприятия в течение срока действия инструмента (за исключением любых последствий, к которым приводит данный инструмент).

16В Для классификации инструмента в качестве долевого инструмента помимо наличия у него всех вышеперечисленных характеристик эмитент не должен иметь никакого другого финансового инструмента или контракта, предполагающего:

- (a) общие движения денежных средств, которые в основном зависят от прибыли или убытка, изменений в признанных чистых активах или изменений в справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов предприятия (за исключением любых последствий, к которым приводит данный инструмент или контракт) и

- (b) последствия ограничения или установления фиксированного остаточного дохода по существу для владельцев инструментов с правом обратной продажи.

В целях применения данного условия предприятие не должно рассматривать нефинансовые контракты с владельцем инструмента, описанные в пункте 16А, предусматривающие условия, схожие с условиями эквивалентного контракта, который мог быть заключен между стороной, не являющейся владельцем инструмента, и предприятием-эмитентом. Если предприятие не может определить, соблюдается ли данное условие, оно не должно классифицировать инструмент с правом обратной продажи как долевой инструмент.

Инструменты или компоненты инструментов, налагающие на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации

16С Некоторые финансовые инструменты включают договорное обязательство предприятия-эмитента по поставке другому предприятию пропорциональной доли своих чистых активов только при ликвидации. Обязательство возникает в силу того, что вероятность ликвидации высока и находится вне контроля предприятия (например, предприятие с ограниченным сроком деятельности) или вероятность ликвидации невысока, но владельцу инструмента предоставляется выбор. В качестве исключения к определению финансового обязательства, инструмент, который включает такое обязательство, классифицируется как долевой инструмент, если он имеет следующие характеристики:

- (a) Предоставляет владельцу право на пропорциональную долю чистых активов предприятия в случае его ликвидации. Чистые активы предприятия – это те активы, которые остаются после вычета всех других требований по его активам. Пропорциональная доля определяется путем:
- (i) деления чистых активов предприятия при его ликвидации на единицы равной величины; и
 - (ii) умножения данной суммы на количество единиц, имеющихся у владельца финансового инструмента.
- (b) Инструмент принадлежит к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам инструментов. Для включения в такой класс инструмент:
- (i) не должен иметь никакого приоритета над другими требованиями по активам предприятия при его ликвидации, и
 - (ii) не обязательно должен конвертироваться в другой инструмент до его включения в класс инструментов, субординированный по отношению ко всем другим классам инструментов.
- (c) Все финансовые инструменты класса, субординированного по отношению ко всем другим классам инструментов, должны предусматривать идентичное договорное обязательство предприятия-эмитента по поставке пропорциональной доли его чистых активов при ликвидации.

16D Для классификации инструмента в качестве долевого инструмента помимо наличия у него всех вышеперечисленных характеристик эмитент не должен иметь никакого другого финансового инструмента или контракта, предполагающего:

- (a) общие движения денежных средств, которые в основном зависят от прибыли или убытка, изменений в признанных чистых активах или изменений в справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов предприятия (за исключением любых последствий, к которым приводит данный инструмент или контракт) и
- (b) последствия ограничения или установления фиксированного остаточного дохода по существу для владельцев инструментов с правом обратной продажи.

В целях применения данного условия предприятие не должно рассматривать нефинансовые контракты с владельцем инструмента, описанные в пункте 16С, предусматривающие условия, схожие с условиями эквивалентного контракта, который мог быть заключен между стороной, не являющейся владельцем инструмента, и предприятием-эмитентом. Если предприятие не может определить, соблюдается ли данное условие, оно не должно классифицировать данный инструмент как долевой инструмент.

Реклассификация инструментов с правом обратной продажи и инструментов, налагающих на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации

- 16E Предприятие должно классифицировать финансовый инструмент как долевой инструмент в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D с даты, на которую у инструмента появляются все характеристики и он удовлетворяет условиям, предусмотренным в данных пунктах. Предприятие должно реклассифицировать финансовый инструмент с даты, на которую инструмент перестает соответствовать всем характеристикам или удовлетворять всем условиям, предусмотренным в данных пунктах. Например, если предприятие погашает все свои выпущенные инструменты без права обратной продажи, а некоторые инструменты с правом обратной продажи, оставшиеся в обращении, имеют все характеристики и удовлетворяют всем условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В, предприятие должно реклассифицировать данные инструменты с правом обратной продажи как долевые инструменты с даты, на которую предприятие погасило все инструменты без права обратной продажи.
- 16F Предприятие должно учитывать реклассификацию инструмента в соответствии с пунктом 16Е следующим образом:
- (а) Предприятие должно реклассифицировать долевой инструмент в качестве финансового обязательства с даты, на которую инструмент перестает соответствовать всем характеристикам или удовлетворять всем условиям, предусмотренным в 16А и 16В или пунктах 16С и 16D. Финансовое обязательство должно измеряться по справедливой стоимости инструмента на дату реклассификации. Предприятие должно признать в капитале любую разницу между балансовой стоимостью долевого инструмента и справедливой стоимостью финансового обязательства на дату реклассификации.
 - (б) Предприятие должно реклассифицировать финансовое обязательство в качестве долевого с даты, на которую у инструмента появляются все характеристики и он удовлетворяет условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D. Долевой инструмент должен измеряться по балансовой стоимости финансового обязательства на дату реклассификации.

Отсутствие договорного обязательства по поставке денежных средств или другого финансового актива (пункт 16(а)).

- 17 За исключением условий, описанных в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D, важнейшим признаком финансового обязательства, отличающим его от долевого инструмента, является наличие договорного обязательства одной стороны по финансовому инструменту (эмитента) передать денежные средства или другой финансовый актив другой стороне (владельцу), или обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с владельцем на условиях, потенциально невыгодных для эмитента. Хотя владелец долевого инструмента может иметь право на получение пропорциональной доли дивидендов или других распределяемых средств из капитала, эмитент не имеет договорного обязательства осуществлять такое распределение средств, поскольку невозможно потребовать от него передачи денежных средств или иного финансового актива другой стороне.
- 18 Классификация финансового инструмента в отчете о финансовом положении предприятия определяется его содержанием, а не юридической формой. Содержание обычно соответствует юридической форме, но не всегда. Некоторые финансовые инструменты имеют юридическую форму капитала, но по своему содержанию являются обязательствами, а другие могут сочетать в себе признаки как долевого инструмента, так и финансовых обязательств. Например:
- (а) привилегированная акция, предусматривающая обязательное погашение эмитентом по фиксированной или определяемой сумме в фиксированный или определяемый день в будущем, или дающая владельцу право потребовать, чтобы эмитент погасил инструмент в конкретный день или после него по фиксированной или определяемой цене, является финансовым обязательством;
 - (б) финансовый инструмент, дающий его владельцу право вернуть инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или другой финансовый актив («инструмент с правом обратной продажи»), является финансовым обязательством, за исключением инструментов, классифицируемых как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Финансовый инструмент является финансовым обязательством, даже когда сумма денежных средств или другого финансового актива определяется на основе индекса или другой статьи, которая может увеличиваться или уменьшаться. Наличие возможности у владельца вернуть инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или другой финансовый актив означает, что инструмент с правом обратной продажи соответствует определению финансового обязательства,

за исключением инструментов, классифицируемых как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D. Например, открытые паевые фонды, паевые фонды, товарищества и некоторые кооперативные предприятия могут предоставлять своим пайщикам или членам право выкупить свои доли у эмитента в любое время на денежные средства, что приводит к классификации долей пайщиков или членов в качестве финансовых обязательств, за исключением инструментов, классифицируемых как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D. Однако классификация инструмента как финансового обязательства не запрещает использования названий статей, таких, как «чистые активы, относящиеся к пайщикам» и «изменение суммы чистых активов, относящейся к пайщикам» в самой финансовой отчетности предприятия, у которого отсутствует внесенный капитал (например, некоторые взаимные и паевые фонды, см. иллюстративный пример 7), или использования дополнительных раскрытий, показывающих, что совокупная доля участия их членов включает статьи, такие, как капитальные резервы, соответствующие определению капитала, и инструменты с правом обратной продажи, не соответствующие ему (см. иллюстративный пример 8).

- 19 Если у предприятия нет безусловного права избежать передачи денежных средств или другого финансового актива для проведения расчета по договорному обязательству, то такое обязательство соответствует определению финансового обязательства, за исключением инструментов, классифицируемых как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D. Например:
- (a) ограничение способности предприятия исполнить договорное обязательство, такое, как недоступность иностранной валюты или необходимость получения разрешения на платеж от регулирующих органов, не освобождает предприятие от его договорных обязательств и не прекращает обусловленного договором права владельца по данному инструменту;
 - (b) договорное обязательство, зависящее от того, воспользуется ли другая сторона по сделке своим правом на погашение, является финансовым обязательством, так как предприятие не имеет безусловного права избежать передачи денежных средств или другого финансового актива.
- 20 Финансовый инструмент, который явно не предусматривает договорное обязательство по передаче денежных средств или другого финансового актива, может установить его косвенно через сроки и условия. Например:
- (a) финансовый инструмент может предусматривать нефинансовое обязательство, которое должно быть погашено тогда, и только тогда, когда предприятию не удастся осуществить распределение или погасить инструмент. Если предприятие может избежать передачи денежных средств или иного финансового актива только путем погашения нефинансового обязательства, то такой финансовый инструмент является финансовым обязательством;
 - (b) финансовый инструмент является финансовым обязательством, если его условия оговаривают, что при его погашении предприятие передаст
 - (i) либо денежные средства или другой финансовый актив; либо
 - (ii) свои собственные акции, стоимость которых будет значительно превышать сумму денежных средств или другого финансового актива.

Хотя у предприятия нет явно указанного в договоре обязательства передать денежные средства или другой финансовый актив, сумма, подлежащая погашению акциями, такова, что предприятие произведет расчет денежными средствами. В любом случае владельцу, по существу, гарантировано получение суммы, которая, как минимум, равна сумме, погашаемой денежными средствами (см. пункт 21).

Расчет собственными долевыми инструментами предприятия (пункт 16(b))

- 21 Договор не является долевым инструментом, только потому, что он может повлечь получение или передачу собственных долевого инструмента предприятия. У предприятия может быть обусловленное договором право или обязательство получить или передать собственные акции или другие долевые инструменты в количестве, которое изменяется таким образом, чтобы справедливая стоимость собственных долевого инструмента предприятия, подлежащих получению или передаче, была равна величине обусловленного договором права или обязательства. При этом величина обусловленного договором права или обязательства может быть фиксированной суммой или суммой, меняющейся, частично или полностью, в зависимости от изменения переменной, иной, чем рыночная цена собственных долевого инструмента предприятия (например, процентная ставка, котировки биржевого

товара или финансового инструмента). Два примера таких договоров: (а) договор на поставку собственных долевых инструментов предприятия общей стоимостью, равной 100 де,* и (б) договор на поставку собственных долевых инструментов предприятия общей стоимостью, равной стоимости 100 унций золота. Такой договор является финансовым обязательством предприятия, даже, несмотря на то, что предприятие должно или может погасить его путем поставки собственных долевых инструментов. Он не является долевым инструментом, поскольку предприятие использует переменное количество собственных долевых инструментов для расчетов по договору. Соответственно, договор не удостоверяет право на остаточную долю в активах предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств.

- 22 За исключением указанного в п.22 А, договор, расчет по которому будет произведен предприятием путем передачи (или получения) фиксированного количества собственных долевых инструментов в обмен на фиксированную сумму денежных средств или другого финансового актива, является долевым инструментом. Например, выпущенный опцион на акции, который дает право встречной стороне купить фиксированное количество акций предприятия по фиксированной цене или в обмен на облигации с фиксированной основной суммой, является долевым инструментом. Изменения справедливой стоимости договора в результате колебаний рыночных процентных ставок, которые не влияют на сумму денежных средств или другого актива, подлежащего оплате или получению, или количество долевых инструментов, подлежащее получению или передаче, при осуществлении расчетов по договору не препятствуют классификации договора как долевого инструмента. Все полученное возмещение (такое, например, как премия, полученная за выпущенный опцион или варрант на собственные акции предприятия) относится непосредственно на капитал. Выплаченное возмещение (такое, например, как премия, уплаченная за приобретенный опцион) вычитается непосредственно из капитала. Изменения справедливой стоимости долевого инструмента не признаются в финансовой отчетности.
- 22А Если собственные долевые инструменты предприятия, подлежащие получению или передаче предприятием при погашении договора, являются финансовыми инструментами с правом обратной продажи, которые имеют все характеристики и удовлетворяют условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В, или инструментами, налагающими на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при его ликвидации, которые имеют все характеристики и удовлетворяют условиям, предусмотренным в пунктах 16С и 16D, данный договор является финансовым активом или финансовым обязательством. Это включает договор, расчет по которому будет произведен предприятием путем передачи или получения фиксированного количества его собственных долевых инструментов в обмен на фиксированную сумму денежных средств или другого финансового актива
- 23 За исключением условий, изложенных в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D, договор, содержащий обязательство предприятия приобрести собственные долевые инструменты за денежные средства или другой финансовый актив, приводит к возникновению финансового обязательства, равного приведенной стоимости погашения (например, приведенной стоимости цены исполнения форвардного договора РЕПО, цены исполнения опциона или иной суммы погашения). Это справедливо даже в случае, когда сам договор является долевым инструментом. Один из примеров - обязательство предприятия приобрести собственные долевые инструменты за денежные средства согласно форвардному контракту. Когда финансовое обязательство первоначально признается в соответствии с МСФО (IAS) 39, его справедливая стоимость (т.е. приведенная стоимость суммы погашения) реклассифицируется из состава капитала. Впоследствии финансовое обязательство измеряется в соответствии с МСФО (IAS) 39. Если срок исполнения договора истекает без исполнения, то балансовая стоимость финансового обязательства реклассифицируется в состав капитала. Договорное обязательство предприятия приобрести собственные долевые инструменты приводит к возникновению финансового обязательства по приведенной стоимости суммы погашения, даже если обязательство на покупку зависит от того, осуществит ли другая сторона свое право потребовать погашения (например, выпущенный опцион на продажу, дающий право другой стороне продать предприятию его собственные долевые инструменты по фиксированной цене).
- 24 Договор, расчет по которому будет произведен предприятием путем передачи или получения фиксированного количества его собственных долевых инструментов в обмен на переменную сумму денежных средств или другого финансового актива, является финансовым активом или финансовым обязательством. Примером такого договора является договор, по которому предприятие должно передать 100 собственных долевых инструментов в обмен на сумму денежных средств, равную стоимости 100 унций золота.

* В настоящем стандарте денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д.е.).

Оценочные резервы по условному погашению

- 25 Финансовый инструмент может предусматривать передачу предприятием денежных средств или другого финансового актива, или погашение его иным способом, характерным для финансовых обязательств, в случае наступления или ненаступления будущих событий, возникновение которых неопределенно (или от обстоятельств, исход которых является неопределенным), которые не подконтрольны ни эмитенту, ни держателю инструмента, таких, например, как изменение фондового индекса, индекса потребительских цен, процентной ставки, требований налогового законодательства, или будущей выручки эмитента, чистой прибыли или отношения обязательств эмитента к капиталу. У эмитента такого инструмента нет безусловного права избежать передачи денежных средств или другого финансового актива (или погашения его другим способом, характерным для финансовых обязательств). Следовательно, этот инструмент является финансовым обязательством эмитента, за исключением случаев, когда
- (a) часть положения договора об осуществлении расчетов на определенных условиях, согласно которой может потребоваться погашение денежными средствами или другим финансовым активом (или погашение его другим способом, характерным для финансовых обязательств), не является уникальной;
 - (b) у эмитента такого инструмента могут потребоваться погашения денежными средствами или другим финансовым активом (или погашения его другим способом, характерным для финансовых обязательств) только в случае ликвидации эмитента; или
 - (c) инструмент имеет все характеристики и удовлетворяет условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В.

Варианты расчетов

- 26 Если производный финансовый инструмент дает одной из сторон право выбора того, как будет произведен расчет по нему (например, эмитент или владелец может выбрать нетто-расчет денежными средствами или путем обмена акций на денежные средства), то он является финансовым активом или финансовым обязательством, за исключением случаев, когда все варианты расчетов приводят к классификации финансового инструмента как долевого инструмента.
- 27 Примером производного финансового инструмента с вариантами расчетов являющимся финансовым обязательством, будет опцион на акции, нетто-расчет по которому в зависимости от выбора эмитента может быть произведен денежными средствами или путем обмена собственных акций на денежные средства. Аналогичным образом некоторые договоры на покупку или продажу нефинансовых статей в обмен на собственные долевыми инструментами предприятия входят в сферу применения данного стандарта, так как расчет по ним может быть произведен путем поставки нефинансового актива или путем нетто-расчета денежными средствами или другим финансовым инструментом (см. пункты 8-10). Такие договоры являются финансовыми активами или финансовыми обязательствами, но не долевыми инструментами.

Комбинированные финансовые инструменты (см. также пункты AG30-AG35 и иллюстративные примеры 9–12)

- 28 Эмитент производного финансового инструмента должен проанализировать условия финансового инструмента с тем, чтобы определить, содержит ли он как компонент обязательства, так и компонент капитала. Такие компоненты должны классифицироваться отдельно как финансовые обязательства, финансовые активы или долевыми инструментами в соответствии с пунктом 15.
- 29 Предприятие отдельно признает компоненты финансового инструмента, которые (a) создают финансовое обязательство предприятия и (b) дают владельцу инструмента возможность самому решить, конвертировать ли его в долевого инструмент предприятия. Например, облигация или сходный инструмент, который может быть конвертирован владельцем в установленное количество обыкновенных акций предприятия, - это комбинированный финансовый инструмент. С точки зрения предприятия такой инструмент состоит из двух компонентов: финансового обязательства (договорного соглашения предоставить денежные средства или иной финансовый актив) и долевого обязательства (опциона на покупку, предоставляющего владельцу право в течение оговоренного периода времени конвертировать его в установленное количество обыкновенных акций предприятия). Выпуск такого инструмента дает практически такой же экономический эффект, как и одновременный выпуск долевого инструмента с возможностью досрочного погашения и warrants на покупку обыкновенных акций или выпуск долевого

инструмента с отделяемым варрантом на покупку акций. Соответственно, предприятие всегда отдельно представляет в отчете о финансовом положении компоненты обязательства и капитала.

- 30 Выделение компонентов обязательства и капитала конвертируемого инструмента не пересматривается из-за изменения вероятности реализации возможности конвертации даже в случае, когда может показаться, что реализация этой возможности стала экономически выгодной для некоторых владельцев инструмента. Владельцы не обязательно будут всегда действовать ожидаемым образом, потому что, например, налоговые последствия такого конвертирования могут быть разными для разных владельцев. Более того, вероятность конвертирования будет время от времени меняться. Договорное обязательство предприятия произвести в будущем выплаты остается непогашенным, пока не произойдет его конвертация, не наступит срок погашения инструмента или не будет осуществлена какая-либо иная операция.
- 31 МСФО (IAS) 39 рассматривает измерение финансовых активов и финансовых обязательств. Долевые инструменты – это инструменты, удостоверяющие право на остаточную долю в активах предприятия, оставшихся после вычета всех его обязательств. Поэтому, если первоначальная балансовая стоимость комбинированного финансового инструмента относится на его компоненты обязательства и капитала, то на компонент капитала относится сумма, остающаяся после вычета из справедливой стоимости всего инструмента отдельно определенной суммы компонента обязательства. Величина любых характеристик производного инструмента (таких, как опцион на покупку), встроенных в комбинированный финансовый инструмент, иных, чем компонент капитала (например, возможность конвертации в долевой инструмент), включается в обязательства. Сумма балансовых стоимостей, отнесенных в обязательства и капитал при первоначальном признании, всегда равняется справедливой стоимости, отнесенной на инструмент в целом. Первоначальное раздельное признание компонентов инструмента не ведет к возникновению прибыли или убытка.
- 32 Используя подход, описанный в пункте 31, эмитент облигации, конвертируемой в обыкновенные акции, сначала определяет балансовую стоимость компонента обязательства путем измерения справедливой стоимости аналогичного обязательства (включая все встроенные характеристики производного инструмента, не относящиеся к капиталу), не имеющего связанного с ним компонента капитала. Балансовая стоимость долевого инструмента в виде опциона на конвертацию инструмента в обыкновенные акции может быть затем определена путем вычитания справедливой стоимости финансового обязательства из справедливой стоимости комбинированного финансового инструмента в целом.

Собственные акции, выкупленные у акционеров (см. также пункт AG36)

- 33 Если предприятие выкупает собственные долевые инструменты, то эти инструменты («собственные акции, выкупленные у акционеров») должны вычитаться из капитала. В составе прибыли или убытка не должны признаваться никакие доходы или убытки, возникающие при покупке, продаже, выпуске или аннулировании собственных долевых инструментов предприятия. Такие собственные акции, выкупленные у акционеров, могут быть приобретены и удерживаться самим предприятием или другими членами группы, представляющей консолидированную отчетность. Выплачиваемое или получаемое возмещение должно признаваться непосредственно в капитале.
- 34 Сумма собственных акций, выкупленных у акционеров, должна раскрываться отдельно в самом отчете о финансовом положении или в примечаниях в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Предприятие раскрывает информацию в соответствии с МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах», если предприятие выкупает собственные долевые инструменты у связанных сторон.

Проценты, дивиденды, убытки и прочие доходы (см. также пункт AG37)

- 35 Проценты, дивиденды, убытки и прочие доходы, относящиеся к финансовому инструменту или его компоненту, классифицированному как финансовое обязательство, должны признаваться как расходы или доходы в составе прибыли или убытка. Средства, распределяемые владельцам долевых инструментов, относятся предприятием непосредственно в уменьшение капитала, за вычетом связанных с ними сумм уменьшения налога на прибыль. Затраты по сделке, затрагивающей капитал, должны относиться на уменьшение капитала за вычетом связанных с ними сумм уменьшения налога на прибыль.

- 36 Классификация финансового инструмента как финансового обязательства или долевого инструмента определяет, будут ли проценты, дивиденды, убытки и прочие доходы, связанные с этим инструментом, признаваться как расходы или доходы в составе прибыли или убытка. Таким образом, выплаты дивидендов по акциям, полностью признанным как обязательства, классифицируются как расходы, аналогично процентам по облигациям. Точно так же, доходы и убытки, связанные с погашением или рефинансированием финансовых обязательств, признаются в отчете о прибылях и убытках, в то время как погашение или рефинансирование долевого инструмента представляются в отчетности как изменения в составе капитала. Изменения справедливой стоимости долевого инструмента не признаются в финансовой отчетности.
- 37 Предприятие обычно несет различные затраты при выпуске или приобретении собственных долевого инструмента. В состав данных затрат могут включаться регистрационные и другие обязательные сборы, вознаграждения юристам, аудиторам и другим профессиональным консультантам, а также расходы на печать, гербовые сборы. Затраты по сделке, затрагивающей капитал, следует относить на уменьшение капитала (за вычетом связанных с ними сумм уменьшения налога на прибыль) в той степени, в которой они являются дополнительными издержками, относящимися непосредственно к сделке, затрагивающей капитал, и которые можно было бы избежать при отсутствии такой сделки. Затраты по сделке с капиталом, которая была прекращена без завершения, признаются как расход.
- 38 Затраты по сделке, связанные с выпуском комбинированного инструмента, распределяются на компоненты обязательства и капитала пропорционально распределению поступлений. Затраты по сделке, связанные с осуществлением двух и более операций (например, при проведении выпуска акций одновременно с осуществлением процедур по листингу акций другого выпуска на фондовой бирже), распределяются между данными операциями на разумной основе, которая должна последовательно применяться при осуществлении аналогичных операций.
- 39 Сумма затрат по сделке, отнесенных на уменьшение капитала за период, раскрывается отдельно в соответствии с МСФО (IAS) 1. Соответствующие суммы налога на прибыль, признаваемые непосредственно в капитале, раскрываются в составе общей суммы текущего и отложенного налога на прибыль, относимой в кредит или дебет капитала, в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».
- 40 Дивиденды, классифицированные как расходы, могут представляться в отчете о совокупной прибыли или в отдельном отчете о прибылях и убытках (если представляется) либо с процентами по другим обязательствам, либо отдельной статьей. В дополнение к требованиям настоящего стандарта, на раскрытие информации о процентах и дивидендах распространяются еще и требования МСФО (IAS) 1 и МСФО (IFRS) 7. В ряде случаев из-за различий между процентами и дивидендами в отношении таких вопросов, как возможность налогового вычета, желательно раскрывать их отдельно в отчете о совокупной прибыли или отдельном отчете о прибылях и убытках (если представляется). Раскрытие информации о налоговых последствиях производится в соответствии с МСФО (IAS) 12.
- 41 Доходы и убытки, относящиеся к изменениям балансовой стоимости финансового обязательства, признаются как доход или расход в составе прибыли или убытка, даже если они относятся к инструменту, содержащему право на остаточную долю участия в активах предприятия в обмен на денежные средства или другой финансовый актив (см. пункт 18(b)). В соответствии с МСФО (IAS) 1 предприятие должно представлять доход или убыток, возникающий в результате повторного измерения такого инструмента, отдельно в самом отчете о совокупной прибыли тогда, когда такое представление уместно для объяснения результатов деятельности предприятия.

Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства (см. также пункты AG38 и AG39)

- 42 **Финансовый актив и финансовое обязательство должны зачитываться, а в отчете о финансовом положении должна отражаться чистая сумма тогда, и только тогда, когда предприятие**
- (a) **имеет на текущий момент юридически закрепленное право осуществить зачет признанных сумм; и**
 - (b) **намеревается произвести расчет на нетто-основе или реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.**

При учете передачи финансового актива, который не удовлетворяет критериям прекращения признания, предприятие не должно производить взаимозачет переданного актива и соответствующего обязательства (см. пункт 36, МСФО (IAS) 39).

- 43 Настоящий стандарт требует представления в отчетности финансовых активов и финансовых обязательств на нетто-основе в том случае, когда это отражает ожидаемые предприятием будущие

потоки денежных средств от расчетов по двум или более отдельным финансовым инструментам. Когда у предприятия есть право и намерение получить или выплатить одну нетто-сумму, по существу оно имеет только финансовый актив или финансовое обязательство. В других случаях финансовые активы и финансовые обязательства представляются отдельно друг от друга, в соответствии с их характеристикой как ресурса или обязательства предприятия.

- 44 Взаимозачет признанных финансовых активов и финансовых обязательств и представление в отчетности их чистой суммы отличается от прекращения признания финансового обязательства или актива. Тогда как взаимозачет не приводит к признанию прибыли или убытка, прекращение признания финансового инструмента ведет не только к исключению ранее признанной статьи из отчета о финансовом положении, но также может привести к признанию прибыли или убытка.
- 45 Право на зачет требований - законное право заемщика, установленное в договоре или иным образом, погасить или аннулировать всю или часть суммы, причитающейся кредитору, путем зачета против нее суммы, причитающейся к получению от кредитора. В случае возникновения чрезвычайных обстоятельств заемщик может иметь законное право использовать сумму, причитающуюся к получению от третьей стороны, против суммы, причитающейся кредитору, при условии, что между тремя сторонами существует соглашение, четко устанавливающее право заемщика на зачет требований. Поскольку право на зачет - это юридическое право, условия, в которых осуществляется данное право, могут отличаться в зависимости от юрисдикции, поэтому необходимо принимать во внимание законы, применимые к отношениям между сторонами.
- 46 Существование юридически закрепленного права на взаимозачет финансового актива и финансового обязательства влияет на права и обязательства, связанные с финансовым активом и финансовым обязательством, и может повлиять на подверженность предприятия кредитному риску и риску ликвидности. Однако существование такого права, само по себе, не дает достаточных оснований для зачета. В отсутствие намерения реализовать это право или осуществить одновременный расчет величина и распределение во времени будущих потоков денежных средств остаются без изменений. В случае, когда предприятие имеет намерение реализовать свое право или осуществить одновременный расчет, представление актива и обязательства на нетто-основе лучше отражает величину и распределение во времени ожидаемых в будущем потоков денежных средств, а также рисков, которым эти потоки подвергаются. Намерение одной или обеих сторон произвести расчет на нетто-основе без наличия соответствующего законного права не является достаточным обоснованием для зачета, так как права и обязательства, связанные с отдельным финансовым активом и финансовым обязательством, остаются без изменений.
- 47 На намерение предприятия относительно расчета по определенным активам и обязательствам могут оказать влияние обычная практика его хозяйственной деятельности, требования финансовых рынков и другие обстоятельства, которые могут ограничивать возможность произвести нетто-расчет или осуществить расчет одновременно. Если предприятие имеет право на зачет, но не намеревается ни производить нетто-расчет, ни реализовать актив и одновременно исполнить обязательство, то влияние этого права на кредитный риск, которому подвергается предприятие, раскрывается в соответствии с пунктом 36 МСФО (IFRS) 7.
- 48 Одновременный расчет по двум финансовым инструментам может происходить, например, через клиринговую палату на организованном финансовом рынке или при обмене непосредственно между участниками сделки. В этих условиях потоки денежных средств, по существу, эквивалентны одной чистой сумме, а подверженность кредитному риску или риску ликвидности отсутствует. В других случаях предприятие может произвести расчет по двум инструментам путем получения и выплаты отдельных сумм, подвергаясь кредитному риску на всю сумму актива или риску ликвидности на всю сумму обязательства. Такие риски могут быть значительными, хотя и относительно непродолжительными. Соответственно, реализация финансового актива и погашение финансового обязательства считаются одновременными только тогда, когда операции происходят в один и тот же момент.
- 49 Условия, перечисленные в пункте 42, в целом не удовлетворяются, и взаимозачет обычно неуместен, когда
- (a) несколько разных финансовых инструментов используются для воспроизведения характеристик одного финансового инструмента («синтетического инструмента»);
 - (b) финансовые активы и финансовые обязательства возникают из финансовых инструментов, у которых одинаковые первичные риски (например, активы и обязательства, входящие в портфель форвардных контрактов и иных производных инструментов), но разные встречные стороны.
 - (c) финансовые или иные активы заложены в качестве обеспечения финансовых обязательств без права регресса;

- (d) финансовые активы переданы заемщиком в доверительное управление в целях выполнения обязательства, при этом эти активы не были приняты кредитором в счет погашения обязательства (например, соглашение об организации фонда погашения); или
- (e) обязательства, возникшие в результате событий, повлекших появление убытков, должны быть предположительно возмещены третьей стороной на основании иска по договору страхования.
- 50 Предприятие, которое осуществляет несколько сделок с финансовыми инструментами с одним контрагентом, может заключить с этой стороной «генеральное соглашение о взаимозачете». Такое соглашение предусматривает осуществление единого нетто-расчета по всем финансовым инструментам, включенным в это соглашение, в случае невыполнения или прекращения любого отдельного договора. Такие соглашения обычно используются финансовыми институтами для защиты против убытков в случае наступления банкротства или иных обстоятельств, по вине которых встречная сторона не может выполнить свои обязательства. Генеральное соглашение о взаимозачете, как правило, создает право на зачет требований, которое становится юридически закрепленным и оказывает влияние на реализацию или погашение отдельных финансовых активов или финансовых обязательств только в случае наступления установленного события, влекущего неисполнение обязательств, или в других обстоятельствах, наступление которых не ожидалось в ходе обычной деятельности. Генеральное соглашение о взаимозачете не создает оснований для осуществления взаимозачета за исключением случаев, когда соблюдены оба критерия, указанные в п. 42. В случаях, когда взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств, входящих в генеральное соглашение о взаимозачете, произведен не был, последствия этого соглашения с точки зрения подверженности предприятия кредитному риску раскрываются в соответствии с п. 36 МСФО (IFRS) 7.

Раскрытие информации

51-95 [Удалены]

Дата вступления в силу и применение стандартов:

- 96 Предприятие должно применять данный стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Предприятие не должно применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся до 1 января 2005 г., за исключением случаев, когда оно также применяет МСФО (IAS) 39 (выпущенный в декабре 2003 г), включая поправки, выпущенные в марте 2004 г. Если предприятие применяет настоящий стандарт в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 г., то оно обязано раскрыть этот факт.
- 96A Публикация «*Инструменты с правом обратной продажи и обязательства, возникающие при ликвидации*» (Поправки к МСФО (IAS) 32 и (IAS) 1), выпущенная в феврале 2008 г., потребовала классификации финансовых инструментов, содержащих все характеристики и удовлетворяющих условиям, предусмотренным в пунктах 16A и 16B или пунктах 16C и 16D, в качестве долевых инструментов, привела к внесению поправок в пункты 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, AG13, AG14 и AG27, и добавлению пунктов 16A–16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A–AG14J и AG29A. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт и одновременно применить соответствующие поправки к МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 7 и КРМФО (IFRIC) 2.
- 96B Публикация «*Инструменты с правом обратной продажи и обязательства, возникающие при ликвидации*» ввела исключение ограниченного применения; следовательно, предприятие не должно применять исключение по аналогии.
- 96C Классификация инструментов в соответствии с данным исключением будет ограничена рамками учета таких инструментов согласно МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 7. Инструмент не должен рассматриваться как долевой инструмент в соответствии с другими документами, например, МСФО (IFRS) 2 «*Платежи, основанные на акциях*».
- 97 Настоящий стандарт должен применяться ретроспективно.
- 97A МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме этого, он внес поправки в пункт 40. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

- 97B МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) удалил пункт 4(с). Предприятие должно применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 97C При применении поправок, описанных в пункте 96А предприятие должно разделить комбинированный финансовый инструмент с обязательством по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации на отдельные долговые компоненты и компоненты капитала. При погашении долгового компонента ретроспективное применение указанных поправок к МСФО (IAS) 32 будет включать разделение на два компонента капитала. Первый компонент будет в составе нераспределенной прибыли и представлять собой кумулятивный процент, учтенный в отношении долгового компонента. Другой компонент будет представлять компонент первоначального капитала. Следовательно, предприятию нет необходимости разделять эти два компонента, если долговой компонент погашен на дату применения данных поправок.
- 97D Публикация *«Улучшений в МСФО (IFRS)»* в мае 2008 г. привела к внесению поправок в пункт 4. Предприятие должно применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанную поправку в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт и применить в отношении данного более раннего периода поправки к пункту 3 МСФО (IFRS) 7, пункту 1 МСФО (IAS) 28 и пункту 1 МСФО (IAS) 31, опубликованные в мае 2008 г. Предприятию разрешается применять поправку на перспективной основе.

Прекращение действия других документов

- 98 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 32 *«Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»* в редакции 2000 г.*
- 99 Настоящий стандарт заменяет следующие интерпретации:
- (a) ПКР (SIC) - 5 *«Классификация финансовых инструментов – положения договора об осуществлении расчетов при определенных условиях»;*
 - (b) ПКР (SIC) - 16 *«Акционерный капитал – вновь приобретенные собственные долевые инструменты (собственные выкупленные акции)»; и*
 - (c) ПКР (SIC) - 17 *«Капитал – затраты по операциям с капиталом».*
- 100 Настоящий стандарт прекращает действие предварительного варианта разъяснения ПКР (SIC) - D34 *«Финансовые инструменты – инструменты или права, выкупаемые владельцем».*

* В августе 2005 г. Правление по МСФО перенес все требования в отношении раскрытия информации о финансовых инструментах в МСФО (IFRS) 7 *«Финансовые инструменты: раскрытие информации».*

Приложение

"Руководство по применению"

МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

- AG1 Это руководство по применению объясняет применение определенных положений настоящего стандарта.
- AG2 Стандарт не регулирует процедуры признания или измерения финансовых инструментов. Требования к признанию и измерению финансовых активов и финансовых обязательств изложены в МСФО (IAS) 39.

Определения (пункты 11 –14)

Финансовые активы и финансовые обязательства

- AG3 Валюта (денежные средства) - это финансовый актив, поскольку она представляет собой средство обмена и, таким образом, является основой, на которой измеряются и признаются в финансовой отчетности все операции. Денежный депозит в банке или аналогичном финансовом учреждении является финансовым активом, потому что он представляет собой договорное право вкладчика получить деньги от этого учреждения или выписать чек или аналогичный инструмент на остаток счета в пользу кредитора в уплату по финансовому обязательству.
- AG4 Распространенными примерами финансовых активов, предоставляющих право требования по договору денежных средств в будущем, а также соответствующих финансовых обязательств, представляющих собой обязательства по договору передать денежные средства в будущем, являются:
- (a) дебиторская и кредиторская задолженность по торговым операциям;
 - (b) векселя к получению и к оплате;
 - (c) дебиторская и кредиторская задолженность по займам; и
 - (d) дебиторская и кредиторская задолженность по облигациям.
- В каждом случае предусмотренное договором право требования (или обязанность по уплате) денежных средств одной стороны обеспечивается соответствующей обязанностью по уплате (или правом требования) денежных средств другой стороны.
- AG5 Другим типом финансового инструмента является инструмент, по условиям которого экономической выгодой, которую предполагается получить или передать, является финансовый актив, иной, чем денежные средства. Например, вексель, подлежащий оплате государственными облигациями, дает владельцу договорное право на получение, а эмитенту - договорное обязательство на передачу государственных облигаций, а не денежных средств. Облигации являются финансовыми активами, поскольку они представляют собой обязательства выпустившего их правительства заплатить денежные средства. Таким образом, такой вексель является финансовым активом его владельца и финансовым обязательством его эмитента.
- AG6 "Вечные" долговые инструменты (такие, как "вечные" облигации, необеспеченные облигации и акционерные векселя) обычно предоставляют их владельцу договорное право на получение процентных выплат в установленные даты, распространяющееся на неопределенное время в будущем, без права возврата основной суммы или с правом ее возврата, но на таких условиях, которые делают это маловероятным или относят этот возврат в далекое будущее. Например, предприятие может выпустить финансовый инструмент, требующий осуществления ежегодных выплат в течение неопределенного периода, равных заявленной ставке 8%, применяемой к заявленной номинальной или основной сумме 1 000 д.е.* Допуская, что 8% составляют рыночную процентную ставку на момент выпуска, эмитент принимает на себя договорное обязательство производить будущие выплаты процентов, справедливая (приведенная) стоимость которого равна 1 000 де при первоначальном признании. Владелец и эмитент инструмента имеют финансовый актив и финансовое обязательство, соответственно.

* В настоящем руководстве денежные суммы выражены в «денежных единицах» (д.е.).

- AG7 Обусловленное договором право или обязательство получить, передать или произвести обмен финансовыми инструментами само по себе является финансовым инструментом. Цепочка договорных прав или договорных обязательств соответствует определению финансового инструмента, если в конечном итоге она приведет к получению или выплате денежных средств либо приобретению или выпуску долевого инструмента.
- AG8 Возможность использовать предусмотренное договором право или обязанность исполнить договорное обязательство может быть абсолютной или зависеть от совершения какого-либо события в будущем. Например, финансовая гарантия - это договорное право кредитора получить денежные средства от гаранта и соответствующее договорное обязательство гаранта заплатить кредитору, если должник этого сделать не сможет. Договорное право и обязательство возникли в результате операции или события в прошлом (выдача гарантии), хотя возможность кредитора реализовать свое право, а также требование к гаранту исполнить обязательство, зависят от будущего невыполнения обязательства должником. Условные права и обязательства соответствуют определению финансовых активов и финансовых обязательств, хотя такие активы и обязательства не всегда признаются в финансовой отчетности. Некоторые из этих условных прав и обязательств могут быть договорами страхования, находящимися в сфере применения МСФО (IFRS) 4.
- AG9 В соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда» договор финансовой аренды рассматривается, прежде всего, как право арендодателя получить и обязательство арендатора осуществить ряд платежей, которые практически не отличаются от смешанных выплат основной суммы и процентов по договору займа. Арендодатель учитывает свои инвестиции в сумме дебиторской задолженности по договору аренды, а не сам сданный в аренду актив. С другой стороны, операционная аренда считается, прежде всего, договором, исполнение по которому еще не завершено, обязывающим арендодателя предоставить в пользование актив в будущих периодах в обмен на возмещение, аналогичное вознаграждению за предоставленные услуги. Арендодатель продолжает учитывать сам арендуемый актив, а не обусловленную договором сумму поступлений в будущем. Соответственно, финансовая аренда считается финансовым инструментом, а операционная аренда таковым не считается (за исключением конкретных платежей, срок осуществления которых наступил).
- AG10 Физические активы (такие, как запасы, основные средства), арендованные активы и нематериальные активы (такие, как патенты и торговые марки) не являются финансовыми активами. Контроль над такими физическими и нематериальными активами создает возможность генерировать приток денежных средств или других активов, но он не приводит к существующему праву на получение денежных средств или других финансовых активов.
- AG11 Активы (такие, как предварительно оплаченные расходы), будущая экономическая выгода от которых состоит в получении товаров или услуг, а не права на получение денежных средств или другого финансового актива, не являются финансовыми активами. Аналогично такие статьи, как отложенная выручка и большинство гарантийных обязательств, не являются финансовыми обязательствами, потому что выбытие связанных с ними экономических выгод состоит в поставке товаров и услуг, а не является договорным обязательством по передаче денежных средств или иного финансового актива.
- AG12 Обязательства или активы недоговорного характера (такие, как налоги на прибыль, которые возникают в результате предписанных законом требований, введенных правительством) не являются финансовыми обязательствами или финансовыми активами. Учет налогов на прибыль рассматривается в МСФО (IAS) 12. Аналогичным образом, обязательства, вытекающие из практики, как определено в МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы», не возникают в результате договоров и не являются финансовыми обязательствами.

Долевые инструменты

- AG13 Примерами долевого инструмента являются обыкновенные акции без права обратной продажи, некоторые инструменты с правом обратной продажи (см. пункты 16А и 16В), некоторые инструменты, налагающие на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации (см. пункты 16С и 16D), определенные типы привилегированных акций (см. пункты AG25 и AG26), а также warrants и выпущенные опционы на покупку, позволяющие их владельцу подписаться на покупку или купить фиксированное количество обыкновенных акций без права досрочного погашения предприятия-эмитента в обмен на фиксированную сумму денежных средств или другой финансовый актив. Обязательство предприятия выпустить или приобрести фиксированное количество собственных долевого инструмента в обмен на фиксированную сумму денежных средств или другой финансовый актив является долевым инструментом для этого предприятия (за исключением указанного в пункте 22А). Однако если такой договор содержит обязательство предприятия выплатить денежные средства или передать иной финансовый актив (не являющийся договором, классифицируемым как долевым инструментом в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D), он приводит также к возникновению обязательства на сумму, равную

приведенной стоимости погашения (см. пункт AG27(a)). Эмитент обыкновенных акций без права обратной продажи принимает на себя обязательство, когда осуществляет формальные действия по распределению средств и становится юридически обязанным перед акционерами осуществить это распределение. Это может произойти после объявления дивидендов, или когда предприятие ликвидируется, и все активы, остающиеся после погашения обязательств, должны быть распределены среди акционеров.

- AG14 Приобретенный опцион на покупку или другой аналогичный договор, приобретенный предприятием и дающий ему право на обратный выкуп фиксированного количества его собственных долевых инструментов в обмен на передачу фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива, не является финансовым активом предприятия (за исключением указанного в пункте 22A). Вместо этого, возмещение, выплачиваемое по такому договору, вычитается из капитала.

Класс инструментов, субординированный по отношению ко всем другим классам (пункты 16A (b) и 16C (b))

- AG14A Одной из характеристик пунктов 16A и 16C является то, что финансовый инструмент принадлежит к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам.
- AG14B При определении того, принадлежит ли инструмент к субординированному классу, предприятие оценивает требование по инструменту при ликвидации, как если бы оно подлежало ликвидации на дату классификации инструмента. Предприятие должно провести переоценку классификации в случае какого-либо изменения в соответствующих обстоятельствах. Например, если предприятие выпускает или погашает другой финансовый инструмент, это может повлиять на определение того, принадлежит ли рассматриваемый инструмент к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам.
- AG14C Инструмент с преимущественным правом при ликвидации предприятия не является инструментом с правом на получение пропорциональной доли чистых активов предприятия. Например, инструмент имеет преимущественное право при ликвидации, если он предоставляет владельцу право на получение фиксированного дивиденда при ликвидации в дополнение к доле чистых активов предприятия, когда другие инструменты субординированного класса с правом на получение пропорциональной доли чистых активов предприятия не предоставляют такого же права при ликвидации.
- AG14D Если предприятие имеет только один класс финансовых инструментов, к данному классу должен применяться такой порядок учета, как если бы он был субординированным по отношению ко всем другим классам.

Общие ожидаемые движения денежных средств, относимые на инструмент в течение срока действия данного инструмента (пункт 16A (e))

- AG14E Общие ожидаемые движения денежных средств, относимые на инструмент в течение срока действия данного инструмента, должны в основном зависеть от прибыли или убытка, изменений в признанных чистых активах или справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов предприятия в течение срока действия данного инструмента. Прибыль или убыток и изменение в признанных чистых активах должны измеряться согласно соответствующих МСФО (IFRS).

Операции, заключаемые владельцем инструмента, действующего не в качестве собственника предприятия (пункты 16A и 16C)

- AG14F Владелец финансового инструмента с правом обратной продажи или инструмента, налагающего на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятию только при ликвидации, может заключить с предприятием операции, действуя не в качестве собственника. Например, владелец инструмента может также быть работником предприятия. При оценке того, должен ли инструмент классифицироваться как долевой в соответствии с пунктом 16A или пунктом 16C, должны рассматриваться только движения денежных средств и договорные условия инструмента, которые касаются владельца инструмента, действующего в качестве собственника предприятия.
- AG14G Примером является товарищество с ограниченной ответственностью, партнеры которого имеют ограниченную и неограниченную ответственность. Некоторые партнеры с неограниченной ответственностью могут предоставить предприятию гарантию и могут получить вознаграждение за такую гарантию. В таких ситуациях гарантия и соответствующие движения денежных средств относятся к владельцам инструментов, действующих в качестве гарантов, а не в качестве собственников

предприятия. Следовательно, такая гарантия и соответствующие движения денежных средств не приводят к рассмотрению партнеров с неограниченной ответственностью как субординированных по отношению к партнерам с ограниченной ответственностью и будут игнорироваться при оценке идентичности договорных условий инструментов товариществ с ограниченной ответственностью и инструментов товариществ с неограниченной ответственностью.

AG14H Другим примером является соглашение на участие в прибылях или убытках, в рамках которого прибыль или убыток распределяется между владельцами инструментов, исходя из предоставленных услуг или осуществленной деятельности в течение текущего и предыдущих лет. Такие соглашения являются операциями с владельцами инструментов, действующими не в качестве собственников, и не должны рассматриваться при оценке характеристик, перечисленных в пункте 16А или пункте 16С. Однако, соглашения на участие в прибылях или убытках, в рамках которых прибыль или убыток распределяется между владельцами инструментов, исходя из номинальной стоимости их инструментов относительно других инструментов данного класса, представляют собой операции с владельцами инструментов, действующими в качестве собственников, и должны рассматриваться при оценке характеристик, перечисленных в пункте 16А или пункте 16С.

AG14I Движения денежных средств и договорные условия операции, проведенной между владельцем инструмента (действующего не в качестве собственника) и предприятием-эмитентом, должны быть схожими с таковыми эквивалентной операции, которая могла быть проведена между стороной, не являющейся владельцем инструмента, и предприятием-эмитентом.

Отсутствие другого финансового инструмента или договора с общими движениями денежных средств, который по существу ограничивает или устанавливает фиксированный остаточный доход для владельца инструмента (пункты 16В и 16D)

AG14J Условием классификации в качестве долевого инструмента такого финансового инструмента, который в противном случае удовлетворяет критериям, изложенным в пункте 16А или пункте 16С, является отсутствие у предприятия другого финансового инструмента или договора, (а) в рамках которого общие движения денежных средств с основным зависят от прибыли или убытка, изменений в признанных чистых активах или изменений в справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов предприятия, и (b) который влияет на остаточный доход путем его ограничения или установления фиксированного значения. Высока вероятность того, что следующие инструменты, при их заключении на обычных коммерческих условиях с несвязанными сторонами, приведут к классификации инструмента, который в противном случае удовлетворяет критериям, изложенным в пункте 16А или пункте 16С, в качестве долевого инструмента:

- (a) инструменты, в рамках которых общие движения денежных средств в основном зависят от специфических активов предприятия.
- (b) инструменты, в рамках которых общие движения денежных средств зависят от процентного содержания доходов.
- (c) договоры, заключенные с целью предоставления вознаграждения отдельным работникам за услуги, предоставленные предприятию.
- (d) договоры, требующие выплаты незначительного процента от прибыли за предоставленные услуги или товары.

Производные финансовые инструменты

AG15 Финансовые инструменты включают как базисные инструменты (такие, как дебиторская и кредиторская задолженность и долевыми инструментами), так и производные финансовые инструменты (такие, как финансовые опционы, фьючерсные и форвардные контракты, процентные и валютные свопы). Производные финансовые инструменты соответствуют определению финансового инструмента и, соответственно, входят в сферу применения настоящего стандарта.

AG16 Производные финансовые инструменты порождают права и обязанности, в результате которых происходит передача одной стороной по договору другой стороне одного или нескольких финансовых рисков, содержащихся в лежащем в их основе базисном финансовом инструменте. При заключении договора производные финансовые инструменты предоставляют одной стороне договорное право обменять финансовые активы или финансовые обязательства с другой стороной на потенциально выгодных условиях или возлагают на нее договорное обязательство обменять финансовые активы или

финансовые обязательства с другой стороной на потенциально невыгодных условиях. Однако обычно* они не влекут за собой передачу лежащего в основе базисного финансового инструмента в начале срока действия договора, и такая передача необязательно должна иметь место при завершении договора. Некоторые инструменты содержат как право, так и обязательство по осуществлению обмена. Поскольку условия обмена определяются при заключении договора, по мере изменения цен на финансовых рынках эти условия могут становиться либо выгодными, либо невыгодными.

- AG17 Опцион на продажу или покупку, предназначенный для обмена финансовых активов или обязательств (т.е. финансовых инструментов, не являющихся собственными долевыми инструментами предприятия), предоставляет его владельцу право на получение потенциальных будущих экономических выгод, связанных с изменениями справедливой стоимости лежащего в основе договора финансового инструмента. И наоборот, продавец опциона принимает на себя обязательство отказаться от потенциальных будущих экономических выгод или понести потенциальные убытки, связанные с изменениями справедливой стоимости лежащего в основе финансового инструмента. Договорное право владельца и договорное обязательство продавца отвечают определению финансового актива и финансового обязательства, соответственно. Финансовый инструмент, лежащий в основе опциона, может быть любым финансовым активом, включая акции других предприятий и инструменты, по которым начисляются проценты. Опцион может содержать требование к продавцу выпустить долговое обязательство взамен передачи финансового актива, но если бы опцион был исполнен, инструмент, лежащий в его основе, стал бы финансовым активом владельца. Право владельца опциона обменять финансовые активы на потенциально выгодных условиях и обязательство продавца обменять финансовые активы на потенциально невыгодных условиях отличаются от лежащих в их основе финансовых активов, подлежащих обмену при исполнении опциона. Характер права владельца и обязательства продавца не зависит от вероятности исполнения опциона.
- AG18 Другим примером производного финансового инструмента является форвардный контракт, расчеты по которому должны быть произведены через шесть месяцев и в котором одна сторона (покупатель) обещает передать 1 000 000 де денежными средствами в обмен на государственные облигации с фиксированной процентной ставкой и номинальной стоимостью 1 000 000 де, а другая сторона (продавец) обещает передать государственные облигации с фиксированной процентной ставкой и номинальной стоимостью 1 000 000 де в обмен на 1 000 000 де денежных средств. В течение шести месяцев обе стороны имеют договорное право и договорное обязательство обменять финансовые инструменты. Если рыночная цена государственных облигаций поднимется выше 1 000 000 де, то условия будут выгодными для покупателя и невыгодными для продавца; если рыночная цена опустится ниже 1 000 000 де, эффект будет обратным. Покупатель имеет договорное право (финансовый актив), аналогичное праву по имеющемуся опциону на покупку, и договорное обязательство (финансовое обязательство), аналогичное обязательству по выпущенному опциону на продажу; продавец имеет договорное право (финансовый актив), аналогичное праву по имеющемуся опциону на продажу, и договорное обязательство (финансовое обязательство), аналогичное обязательству по выпущенному опциону на покупку. Аналогично опционам указанные договорные права и обязательства составляют финансовые активы и финансовые обязательства, отдельные и отличные от финансовых инструментов, лежащих в их основе (облигации и денежные средства, подлежащие обмену). Обе стороны по форвардному контракту имеют обязательства произвести определенные действия в оговоренное время, тогда как исполнение договора по опциону происходит только в том случае и в то время, когда владелец опциона решит его реализовать.
- AG19 Многие другие типы производных инструментов содержат право или обязательство произвести будущий обмен, в том числе процентные и валютные свопы, контракты типа «кэп», «коллар» и «флор» на процентную ставку, обязательства по займам, программы выпуска векселей и аккредитивы. Договор процентного свопа может рассматриваться как разновидность форвардного контракта, в котором стороны соглашаются произвести серию будущих обменов денежными суммами, одна из которых рассчитывается с использованием плавающей процентной ставки, а другая - фиксированной процентной ставки. Фьючерсные контракты представляют собой другую разновидность форвардных контрактов, отличающихся главным образом тем, что эти контракты стандартизированы и обращаются на бирже.

* Это справедливо для большинства, но не для всех, производных инструментов. Например, в некоторых процентных свопах с условными суммами, выраженными в разных валютах, на начало срока действия договора происходит обмен основными суммами (и обратный обмен – на дату завершения договора).

Договоры на покупку или продажу нефинансовых статей (пункты 8-10)

- AG20 Договоры на покупку или продажу нефинансовых статей не отвечают определению финансового инструмента, так как обусловленное договором право одной из сторон получить нефинансовый актив или услугу и соответствующее обязательство другой стороны не устанавливают существующего права или обязательства какой-либо из сторон на получение, поставку или обмен финансового актива. Например, договоры, которые предусматривают расчеты только путем получения или передачи нефинансовой статьи (например, опцион, фьючерсный или форвардный контракт на серебро), не являются финансовыми инструментами. Многие товарные договоры относятся к этому типу. Некоторые из них стандартизируются по форме и обращаются на организованных рынках почти таким же образом, как и некоторые производные финансовые инструменты. Например, товарный фьючерсный контракт может свободно покупаться и продаваться за денежные средства, поскольку он включен в листинг биржи и может переходить из рук в руки много раз. Однако стороны, покупающие и продающие контракт, фактически торгуют лежащим в его основе биржевым товаром. Возможность купить или продать товарный контракт, легкость, с которой он может быть куплен или продан, и возможность договориться о расчете денежными средствами по обязательству на получение или поставку биржевого товара не меняет фундаментальный характер этого контракта таким образом, чтобы в результате получился финансовый инструмент. Однако некоторые договоры на покупку или продажу нефинансовых статей, по которым может быть произведен нетто-расчет или расчет путем обмена финансовыми инструментами, или нефинансовая статья которых может быть свободно конвертирована в денежные средства, входят в сферу применения данного стандарта, как если бы они являлись финансовыми инструментами (см. пункт 8).
- AG21 Договор, который предусматривает получение или передачу физических активов, не создает финансовый актив у одной стороны и финансовое обязательство у другой, если только соответствующий платеж по нему не отложен на период после момента передачи физического актива. Такая ситуация возникает при покупке или продаже товаров с отсрочкой платежа.
- AG22 Некоторые договоры связаны с товарами, но не предполагают проведения расчета путем физического получения или передачи товара. Они предусматривают взаиморасчеты посредством денежных платежей, суммы которых не фиксированы, а определяются по формуле, установленной в договоре. Например, основная сумма облигации может рассчитываться путем применения превалирующей рыночной цены нефти на дату погашения облигации применительно к фиксированному объему нефти. Основная сумма индексируется по отношению к котировке товара, но погашается только в денежной форме. Такой договор представляет собой финансовый инструмент.
- AG23 Под определение финансового инструмента подпадает также договор, который создает нефинансовый актив или нефинансовое обязательство в дополнение к финансовому активу или финансовому обязательству. Такие финансовые инструменты часто дают одной стороне возможность обмена финансового актива на нефинансовый. Например, нефтяная облигация может давать владельцу право на периодическое получение фиксированных процентных выплат и фиксированной суммы при наступлении срока погашения с возможностью обменять основную сумму долга на фиксированный объем нефти. Предпочтительность реализации опциона будет меняться время от времени в зависимости от справедливой стоимости нефти относительно курса обмена денежных средств на нефть (цена обмена), предусмотренного облигацией. Намерения владельца облигации в отношении реализации опциона не влияют на содержание активов, составляющих инструмент. Финансовый актив владельца и финансовое обязательство эмитента делают облигацию финансовым инструментом, независимо от других типов активов и обязательств, которые они также создают.
- AG24 [Удален]

Представление информации

Обязательства и капитал (пункты 15–27)

Отсутствие договорного обязательства передать денежные средства или другой финансовый актив (пункты 17-20)

- AG25 Привилегированные акции могут выпускаться с различными правами. При определении того, является ли привилегированная акция финансовым обязательством или долевым инструментом, эмитент оценивает конкретные права, удостоверенные акцией, для того чтобы определить, насколько она имеет основные

признаки финансового обязательства. Например, привилегированная акция, которая дает право на ее погашение в определенный день или по усмотрению владельца, содержит финансовое обязательство, так как у эмитента есть обязательство передать финансовые активы владельцу акции. Потенциальная неспособность эмитента выполнить обязательство погасить привилегированную акцию, когда это требуется по договору, по причине недостаточности средств, из-за административных ограничений или недостаточной прибыли или капитальных резервов не отменяет это обязательство. Опцион эмитента на погашение акций денежными средствами не отвечает определению финансового обязательства, потому что эмитент не имеет существующего обязательства передать финансовые активы акционерам. В данном случае погашение акций производится только по усмотрению эмитента. Однако обязательство может возникнуть при исполнении опциона эмитентом обычно в результате формального уведомления акционеров о намерении погасить акции.

AG26 Когда привилегированные акции являются непогашаемыми, соответствующая классификация определяется другими правами, которые закреплены ими. Эта классификация основывается на анализе содержания договорных соглашений и определениях финансового обязательства и долевого инструмента. Когда выплаты владельцам привилегированных акций, кумулятивных или некумулятивных, производятся по усмотрению эмитента, акции являются долевыми инструментами. На классификацию привилегированной акции как долевого инструмента или финансового обязательства не влияют, например:

- (a) история распределения средств;
- (b) намерение проводить распределения средств в будущем;
- (c) возможное отрицательное влияние на цену обыкновенных акций эмитента, если распределения не будут произведены (по причине ограничений на выплату дивидендов по обыкновенным акциям в случае невыплаты дивидендов по привилегированным акциям);
- (d) величина капитальных резервов эмитента;
- (e) ожидания эмитента в отношении прибыли или убытка за период; или
- (f) способность или неспособность эмитента влиять на величину своей прибыли или убытка за период.

Расчет собственными долевыми инструментами предприятия (пункты 21-24)

AG27 Следующие примеры иллюстрируют, как классифицировать различные виды договоров по собственным долевым инструментам предприятия:

- (a) договор, расчет по которому будет произведен предприятием путем получения или поставки фиксированного количества собственных акций без получения какого-либо встречного возмещения, или обмена фиксированного количества собственных акций на фиксированную сумму денежных средств или другого финансового актива, является долевым инструментом (за исключением указанного в пункте 22А).. Соответственно, любое возмещение, полученное или выплаченное по такому договору, относится непосредственно в капитал или вычитается из него. Например, выпущенный опцион на акцию, который дает право другой стороне купить фиксированное количество акций предприятия за фиксированную сумму денежных средств. Однако если по договору от предприятия требуется купить (выкупить) свои собственные акции за денежные средства или другой финансовый актив на фиксированную или определенную дату либо по требованию, то предприятие также признает финансовое обязательство по приведенной стоимости суммы выкупа (за исключением инструментов, обладающих всеми характеристиками и удовлетворяющих условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D). Одним из примеров будет обязательство предприятия по форвардному контракту приобрести обратно фиксированное количество своих собственных акций за фиксированную сумму денежных средств.
- (b) Обязательство предприятия выкупить свои собственные акции за денежные средства приводит к возникновению финансового обязательства, равного приведенной стоимости суммы выкупа, даже если количество акций, которое предприятие обязано выкупить обратно, не фиксировано или обязательство обусловлено использованием встречной стороной права на выкуп (за исключением указанного в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D). Примером условного обязательства является выпущенный опцион, по которому от предприятия требуется выкупить обратно свои собственные акции за денежные средства, если встречная сторона исполняет опцион.

- (с) Договор, расчет по которому будет произведен денежными средствами или путем передачи другого финансового актива, является финансовым активом или финансовым обязательством, даже если сумма денежных средств или другого финансового актива, который будет получен или передан, основывается на изменениях рыночной цены капитала предприятия (за исключением указанного в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D). Примером является опцион на акции, по которому производится нетто-расчет денежными средствами.
- (d) Договор, расчет по которому будет произведен переменным количеством собственных акций предприятия, стоимость которых равна фиксированной сумме или сумме, основанной на изменениях лежащей в основе переменной (например, котировки биржевого товара), является финансовым активом или финансовым обязательством. Примером является выпущенный опцион на покупку золота, по которому, при его исполнении, производится нетто-расчет собственными финансовыми инструментами предприятия путем поставки предприятием такого количества этих инструментов, что их стоимость равна стоимости опциона. Такой договор является финансовым активом или финансовым обязательством, даже если лежащей в основе переменной является цена собственных акций предприятия, а не цена золота. Аналогично договор, расчет по которому будет произведен фиксированным количеством собственных акций предприятия, но права, удостоверенные этими акциями, будут изменяться таким образом, что стоимость погашения будет равна фиксированной сумме или сумме, основанной на изменениях лежащей в основе переменной, является финансовым активом или финансовым обязательством.

Оценочные резервы по условному погашению (пункт 25)

- AG28 Согласно пункту 25 требуется, чтобы если часть положения, согласно которой может потребоваться расчет денежными средствами или другим финансовым активом (или погашение другим способом, характерным для финансовых обязательств), является мнимой, такое положение не влияет на классификацию финансового инструмента. Таким образом, договор, согласно которому требуется расчет денежными средствами или переменным количеством собственных акций предприятия только при возникновении исключительно редкого и крайне необычного события, возникновение которого маловероятно, является долевым инструментом. Аналогично расчет фиксированным количеством собственных акций предприятия может быть согласно договору запрещен при наступлении обстоятельств, находящихся вне контроля предприятия. Однако если не существует реальной возможности возникновения этих обстоятельств, то уместна классификация такого договора как долевого инструмента.

Отражение в консолидированной финансовой отчетности

- AG29 В консолидированной финансовой отчетности предприятие представляет долю меньшинства, т.е. доли других сторон в капитале и доходах его дочерних предприятий, в соответствии с МСФО (IAS) 1 и МСФО (IAS) 27. При классификации финансового инструмента (или его компонента) в консолидированной финансовой отчетности предприятие принимает во внимание все сроки и условия, согласованные членами группы и владельцами инструмента, при определении того, имеет ли группа как единое целое обязательство передать денежные средства или другой финансовый актив по инструменту или произвести расчет таким способом, который приведет к классификации этого инструмента как обязательства. Если дочернее предприятие в группе выпускает финансовый инструмент, и при этом материнское предприятие или другое предприятие группы согласовывает дополнительные условия напрямую с владельцем инструмента (например, гарантом), то группа может не иметь свободы выбора в отношении распределения средств или погашения. Хотя дочернее предприятие может правильно классифицировать инструмент, не принимая во внимание такие дополнительные условия в своей отдельной финансовой отчетности, влияние других соглашений между членами группы и владельцами инструмента принимается во внимание, для того чтобы обеспечить отражение в консолидированной финансовой отчетности договоров и операций, которые были заключены группой в целом. В той степени, в какой существует такое обязательство или положение о расчете, инструмент (или его компонент, в отношении которого существует обязательство) классифицируется как финансовое обязательство в консолидированной финансовой отчетности.
- AG29A Некоторые типы инструментов, налагающие на предприятие договорное обязательство, классифицируются как долевыми инструментами в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Классификация в соответствии с данными пунктами представляет собой исключение из принципов, которые в противном случае применялись бы в настоящем стандарте в отношении классификации инструментов. Это исключение не распространяется на классификацию долей меньшинства в консолидированной финансовой отчетности. Следовательно, инструменты, классифицируемые как долевыми инструментами в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D в отдельной или

индивидуальной финансовой отчетности, которые представляют собой доли меньшинства, в консолидированной финансовой отчетности группы классифицируются как обязательства.

Комбинированные финансовые инструменты (пункты 28–32)

- AG30 Пункт 28 применяется только к эмитентам производных комбинированных финансовых инструментов. Пункт 28 не касается комбинированных финансовых инструментов, которые являются таковыми с точки зрения владельцев. МСФО (IAS) 39 рассматривает отделение встроенных производных инструментов, которые являются таковыми с точки зрения владельцев комбинированных финансовых инструментов, содержащих признаки долговых и долевого инструментов.
- AG31 Распространенной формой комбинированного финансового инструмента является долговой инструмент со встроенной возможностью конвертации, например, облигация, конвертируемая в обыкновенные акции эмитента, и без каких-либо других признаков встроенного производного инструмента. Пункт 28 требует от эмитента такого финансового инструмента представить компонент обязательства и компонент капитала отдельно в отчете о финансовом положении следующим образом:
- (a) обязательство эмитента производить плановые выплаты процентов и основной суммы является финансовым обязательством, которое существует до тех пор, пока инструмент не конвертирован. При первоначальном признании справедливая стоимость компонента обязательства равняется приведенной стоимости определенных договором будущих потоков денежных средств, дисконтированных по текущей рыночной процентной ставке, применяемой к инструментам, имеющим сопоставимый кредитный статус и обеспечивающим практически такие же потоки денежных средств, на таких же условиях, но без опциона на конвертацию;
 - (b) долевого инструмента является встроенным опционом на конвертацию обязательства в капитал эмитента. Справедливая стоимость опциона состоит из его временной стоимости и его внутренней стоимости, если таковая имеется. Этот опцион имеет стоимость при первоначальном признании, даже если его цена исполнения очень невыгодна.
- AG32 При конвертации конвертируемого инструмента при наступлении срока погашения предприятие прекращает признание компонента обязательства и признает его в составе капитала. Первоначальный компонент капитала остается в составе капитала (хотя он может быть переведен из одной статьи капитала в другую). При конвертации при наступлении срока погашения не возникают прибыли или убытки.
- AG33 Когда предприятие погашает конвертируемый инструмент до наступления срока погашения путем досрочного выкупа или обратной покупки, при которой первоначальные права конвертации не изменяются, предприятие распределяет выплаченное возмещение и затраты по сделке обратной покупки или погашения на компоненты обязательства и капитала по инструменту на дату соответствующей операции. Метод, используемый для распределения выплаченного возмещения и затрат по сделке на отдельные компоненты, должен соответствовать тому методу, который используется при первоначальном распределении на отдельные компоненты поступлений, полученных предприятием тогда, когда конвертируемый инструмент был выпущен, в соответствии с пунктами 28–32.
- AG34 Когда произведено такое распределение возмещения, возникшая в результате прибыль или убыток учитывается в соответствии с принципами бухгалтерского учета, применимыми для соответствующего компонента, следующим образом:
- (a) сумма прибыли или убытка, относящаяся к компоненту обязательства, признается в составе прибыли или убытка;
 - (b) сумма возмещения, относящаяся к компоненту капитала, признается в составе капитала.
- AG35 Предприятие может внести изменения в условия конвертируемого инструмента, чтобы стимулировать досрочную конвертацию, например, предлагая более благоприятный коэффициент конвертации или выплачивая дополнительное возмещение в случае конвертации ранее определенной даты. На дату внесения изменений в условия разница между справедливой стоимостью, которую владелец получает при конвертации инструмента согласно пересмотренным условиям, и справедливой стоимостью возмещения, которую владелец получил бы согласно первоначальным условиям, признается как убыток в составе прибыли или убытка.

Собственные акции, выкупленные у акционеров (пункты 33 и 34)

- AG36 Собственные долевые инструменты предприятия не признаются в качестве финансовых активов независимо от причин, по которым они выкуплены. Пункт 33 требует от предприятия, выкупающего свои собственные долевые инструменты, вычитать эти долевые инструменты из капитала. Однако если

предприятие владеет своим капиталом от имени других лиц, например, финансовое учреждение, владеющее своим капиталом от имени клиента, возникают агентские отношения и в результате такое владение не включается в отчет о финансовом положении предприятия.

Проценты, дивиденды, убытки и доходы (пункты 35 – 41)

AG37 Следующий пример иллюстрирует применение пункта 35 к комбинированному финансовому инструменту. Предположим, что некумулятивные привилегированные акции подлежат обязательному погашению в обмен на денежные средства через пять лет, но при этом дивиденды по ним подлежат выплате по усмотрению предприятия до даты такого погашения. Такой инструмент является комбинированным финансовым инструментом с компонентом обязательства, являющимся приведенной стоимостью суммы погашения. Амортизация дисконта по этому компоненту признается в составе прибыли или убытка и классифицируется как процентный расход. Все выплаченные дивиденды относятся к компоненту капитала и, соответственно, признаются как распределение прибыли или убытка. Аналогичный порядок учета применялся бы в случае, если погашение не было бы обязательно, но могло бы быть произведено по усмотрению владельца, или если акция являлась бы в обязательном порядке конвертируемой в переменное количество обыкновенных акций, рассчитываемое так, чтобы их сумма была равна фиксированной сумме или сумме, основанной на изменениях лежащей в основе переменной (например, котировки биржевого товара). Однако если невыплаченные дивиденды добавляются к сумме погашения, то весь инструмент является обязательством. В этом случае все дивиденды классифицируются как процентные расходы.

Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства (пункты 42 – 50)

AG38 Чтобы провести взаимозачет финансового актива и финансового обязательства, предприятие должно иметь юридически закрепленное право зачесть признанные суммы. Предприятие может иметь условное право зачесть признанные суммы, например, согласно генеральному соглашению о взаимозачете или в некоторых формах задолженности без права регресса. Однако такие права осуществимы только при возникновении определенных будущих событий, обычно в случае невыполнения обязательств встречной стороной. Соответственно, такое соглашение не удовлетворяет критериям взаимозачета.

AG39 Настоящий стандарт не предусматривает специального порядка учета для так называемых «синтетических инструментов», которые являются группами отдельных финансовых инструментов, приобретенных и удерживаемых для того, чтобы воспроизвести характеристики другого инструмента. Например, долгосрочное долговое обязательство с плавающей процентной ставкой, объединенное с процентным свопом, который включает получение платежей, рассчитанных по плавающей процентной ставке, и перечисление платежей, рассчитанных по фиксированной процентной ставке, синтезирует долгосрочное долговое обязательство с фиксированной ставкой. Каждый из отдельных финансовых инструментов, составляющих вместе «синтетический инструмент», представляет собой договорное право или обязательство со своими собственными сроками и условиями. При этом каждый инструмент может быть передан или погашен отдельно. Соответственно, когда один финансовый инструмент в «синтетическом инструменте» является активом, а другой – обязательством, они не взаимозачитываются и не представляются в отчете о финансовом положении предприятия на нетто-основе, за исключением случаев, когда они отвечают критериям для взаимозачета, содержащимся в пункте 42.

Раскрытие информации

Финансовые активы и финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток (пункт 94(f))

AG40 [Удален]