

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (IAS) 32
"ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: ПРЕДСТАВЛЕНИЕ"

Цель

1 [Удален]

2 Цель настоящего стандарта - установить принципы, в соответствии с которыми финансовые инструменты представляются в составе обязательств или собственного капитала, а также производится взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств. Этот стандарт применяется при классификации финансовых инструментов с точки зрения эмитента в качестве финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов; при классификации соответствующих процентов, дивидендов, убытков и прибылей; а также при определении необходимости взаимозачета финансовых активов и финансовых обязательств.

3 Принципы, установленные настоящим стандартом, дополняют принципы признания и оценки финансовых активов и финансовых обязательств, изложенные в МСФО (IFRS) 9 "Финансовые инструменты", а также принципы раскрытия информации о них, изложенные в МСФО (IFRS) 7 "Финансовые инструменты: раскрытие информации".

(п. 3 в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

Сфера применения

4 Настоящий стандарт должен применяться всеми организациями ко всем типам финансовых инструментов, за исключением:

(в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

(а) тех долей участия в дочерних организациях, ассоциированных организациях или совместных предприятиях, которые учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 10 "Консолидированная финансовая отчетность", МСФО (IAS) 27 "Отдельная финансовая отчетность" или МСФО (IAS) 28 "Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия". Однако в некоторых случаях МСФО (IFRS) 10, МСФО (IAS) 27 или МСФО (IAS) 28 требуют от организации или разрешают ей осуществлять учет доли участия в дочерней организации, ассоциированной организации или в совместном предприятии с использованием МСФО (IFRS) 9; в таких случаях организации должны применять требования настоящего стандарта. Организации также должны применять настоящий стандарт ко всем производным инструментам, связанным с долями участия в дочерних, ассоциированных организациях или совместных предприятиях;

(пп. "а)" в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

(b) прав и обязанностей, возникающих у работодателей в рамках программ вознаграждений работникам, к которым применяется МСФО (IAS) 19 "Вознаграждения работникам";

(с) [удален]

(d) договоров страхования, как они определены в МСФО (IFRS) 17 "Договоры страхования",

или инвестиционных договоров с условиями дискреционного участия, относящихся к сфере применения МСФО (IFRS) 17. Однако настоящий стандарт применяется к:

(i) производным инструментам, встроенным в договоры, относящиеся к сфере применения МСФО (IFRS) 17, если МСФО (IFRS) 9 требует, чтобы организация учитывала их отдельно;

(ii) инвестиционным составляющим, которые отделяются от договоров, относящихся к сфере применения МСФО (IFRS) 17, если МСФО (IFRS) 17 требует такого отделения, кроме случаев, когда эта отделенная инвестиционная составляющая представляет собой инвестиционный договор с условиями дискреционного участия, относящийся к сфере применения МСФО (IFRS) 17;

(iii) правам и обязанностям, возникающим у стороны, выпустившей договоры страхования, которые отвечают определению договора финансовой гарантии, если она применяет МСФО (IFRS) 9 для признания и оценки таких договоров. Однако сторона, выпустившая эти договоры, должна применять МСФО (IFRS) 17, если она принимает решение, в соответствии с пунктом 7(е) МСФО (IFRS) 17, признавать и оценивать данные договоры согласно МСФО (IFRS) 17;

(iv) правам и обязанностям организации, которые представляют собой финансовые инструменты, возникающим по договорам кредитных карт или по аналогичным договорам, закрепляющим кредитные соглашения или соглашения об обслуживании платежей, которые выпускает организация и которые отвечают определению договора страхования, если организация применяет МСФО (IFRS) 9 к таким правам и обязанностям в соответствии с пунктом 7(н) МСФО (IFRS) 17 и пунктом 2.1(е)(iv) МСФО (IFRS) 9;

(v) правам и обязанностям организации, которые представляют собой финансовые инструменты, возникающим по выпускаемым организацией договорам страхования, которые ограничивают сумму компенсации по страховым случаям суммой, которая иначе потребовалась бы для урегулирования обязанности держателя полиса, созданной этим договором, если организация примет решение в соответствии с пунктом 8А МСФО (IFRS) 17 применять МСФО (IFRS) 9 вместо МСФО (IFRS) 17 к таким договорам;

(пп. "(d)" в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 14.12.2020 N 304н)

(е) исключен. - МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 N 125н;

(f) финансовых инструментов, договоров и обязанностей в рамках операций по выплатам на основе акций, к которым применяется МСФО (IFRS) 2 "Выплаты на основе акций", 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 собственным акциям, выкупленным, проданным, выпущенным или аннулированным в связи с программами предоставления работникам опционов на акции, программами покупки акций работниками и со всеми другими соглашениями о выплатах на основе акций.

5 - 7 [Удалены]

8 Настоящий стандарт следует применять к тем договорам на покупку или продажу нефинансового объекта, которые могут быть урегулированы на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами, как если бы эти договоры были финансовыми инструментами, за исключением договоров, которые были заключены и продолжают удерживаться в целях получения или поставки какого-либо нефинансового объекта в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании. Однако настоящий стандарт следует применять к тем

договорам, которые организация по собственному усмотрению классифицирует как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с пунктом 2.5 МСФО (IFRS) 9 "Финансовые инструменты".

(п. 8 в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

9 Существуют различные способы, позволяющие осуществить расчеты по договору на покупку или продажу нефинансового объекта на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами. К ним относятся ситуации, когда:

(а) условия договора позволяют любой из сторон урегулировать его на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами;

(b) возможность расчетов на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами прямо не закреплена в договоре, однако организация практикует расчеты по аналогичным договорам на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами (либо с контрагентом, путем заключения договоров, имеющих обратный эффект, либо путем продажи соответствующего договора до его исполнения или истечения срока его действия);

(с) организация практикует получение по аналогичным договорам базового объекта и продажи его вскоре после поставки с целью генерирования прибыли от краткосрочных колебаний цены или дилерской наценки; и

(d) имеется возможность свободной конвертации нефинансового объекта, являющегося предметом договора, в денежные средства.

Договор, который соответствует подпункту (b) или подпункту (с), заключается не с целью получения или поставки нефинансового объекта в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании и, соответственно, он относится к сфере применения настоящего стандарта. Другие договоры, на которые распространяется пункт 8, требуется проанализировать, чтобы определить, были ли они заключены и продолжают ли они удерживаться в целях получения или поставки нефинансового объекта в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании и, соответственно, относятся ли они к сфере применения настоящего стандарта.

10 Выпущенный опцион на покупку или продажу нефинансового объекта, допускающий урегулирование на нетто-основе денежными средствами или иным финансовым инструментом либо путем обмена финансовыми инструментами в соответствии с подпунктами (а) или (d) пункта 9, относится к сфере применения настоящего стандарта. Такой договор не может быть заключен с целью получения или поставки нефинансового объекта в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании.

Определения (см. также пункты AG3 - AG23)

11 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Финансовый инструмент - договор, в результате которого возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевого инструмент - у другой.

Финансовый актив - актив, представляющий собой:

(a) денежные средства;

(b) долевой инструмент другой организации;

(c) предусмотренное договором право:

(i) получения денежных средств или иного финансового актива от другой организации; или

(ii) обмена финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой организацией на условиях, потенциально выгодных для организации; или

(d) договор, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены собственными долевыми инструментами организации и который является:

(i) производным инструментом, по которому организация обязана или может стать обязанной получить переменное количество своих собственных долевого инструментов; или

(ii) производным инструментом, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены иным способом, чем путем обмена фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевого инструментов организации. Для данной цели к собственным долевым инструментам организации не относятся финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицированные как долевого инструменты в соответствии с пунктами 16А и 16В; инструменты, налагающие на организацию обязанность предоставить другой стороне пропорциональную долю своих чистых активов только при ликвидации и классифицированные как долевого инструменты в соответствии с пунктами 16С и 16D; или инструменты, представляющие собой договоры на получение или поставку собственных долевого инструментов организации в будущем.

Финансовое обязательство - обязательство, представляющее собой:

(a) предусмотренную договором обязанность:

(i) передать денежные средства или иной финансовый актив другой организации; или

(ii) обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой организацией на условиях, потенциально невыгодных для организации; или

(b) договор, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены собственными долевыми инструментами организации и который является:

(i) производным инструментом, по которому организация обязана или может стать обязана передать переменное количество своих собственных долевого инструментов; или

(ii) производный инструмент, расчеты по которому будут или могут быть урегулированы иным способом, чем путем обмена фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива на фиксированное количество собственных долевого инструментов организации. Для данной цели следует считать, что права, опционы или варианты на приобретение фиксированного количества собственных долевого инструментов организации за фиксированную сумму единиц любой валюты являются долевыми инструментами, если организация предоставляет эти права, опционы или варианты на пропорциональной основе всем текущим владельцам ее собственных производных долевого инструментов одного класса. Кроме того, для этих целей к собственным долевым инструментам организации не относятся финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицированные как долевого инструменты в соответствии с пунктами 16А и 16В; инструменты, налагающие на организацию обязанность предоставить другой стороне пропорциональную долю своих чистых активов только при ликвидации и классифицированные как

долевые инструменты в соответствии с пунктами 16С и 16D; или инструменты, представляющие собой договоры на получение или поставку собственных долевых инструментов организации в будущем.

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

Долевой инструмент - договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств.

Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости".)

Инструмент с правом обратной продажи - финансовый инструмент, который дает его держателю право продать данный инструмент обратно эмитенту за денежные средства или другой финансовый актив, или который автоматически продается обратно эмитенту при возникновении будущего события, в наступлении которого нет уверенности, либо в случае смерти или выхода на пенсию держателя инструмента.

12 Следующие термины определены в Приложении А МСФО (IFRS) 9 или в пункте 9 МСФО (IAS) 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка" и используются в настоящем стандарте в значениях, указанных в МСФО (IAS) 39 и МСФО (IFRS) 9:

- амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства,
- прекращение признания,
- производный инструмент,
- метод эффективной процентной ставки,
- договор финансовой гарантии,
- финансовое обязательство, оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток,
- твердое договорное обязательство,
- прогнозируемая операция,
- эффективность хеджирования,
- объект хеджирования,
- инструмент хеджирования,
- предназначенный для торговли,
- покупка или продажа на стандартных условиях,
- затраты по сделке.

(п. 12 в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

13 В настоящем стандарте понятия "договор" и "договорной/предусмотренный договором"

используются для обозначения соглашения между двумя или более сторонами, имеющего для его сторон четкие экономические последствия, которых они практически (или совсем) не могут избежать, как правило, в силу того, что такое соглашение обеспечено правовой защитой. Договоры, а значит и финансовые инструменты, могут иметь разные формы и не обязательно должны быть в письменном виде.

14 В настоящем стандарте понятие "организация" относится к физическим лицам, партнерствам, юридическим лицам, фондам и государственным органам.

Представление

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

15 Эмитент финансового инструмента при первоначальном признании должен классифицировать этот инструмент или составляющие его части как финансовое обязательство, финансовый актив или долевой инструмент в соответствии с сущностью договорных отношений и определениями финансового обязательства, финансового актива и долевого инструмента.

16 Когда эмитент применяет определения пункта 11, чтобы установить, является ли финансовый инструмент долевым инструментом, а не финансовым обязательством, следует классифицировать инструмент как долевой тогда и только тогда, когда выполняются оба приведенные ниже условия подпунктов (a) и (b):

(a) Данный инструмент не содержит предусмотренной договором обязанности:

(i) передать денежные средства или иной финансовый актив другой организации; или

(ii) обменять финансовые активы или финансовые обязательства с другой организацией на условиях, потенциально невыгодных для эмитента.

(b) Если расчеты по данному инструменту будут или могут быть осуществлены собственными долевыми инструментами эмитента, он является:

(i) непроизводным инструментом, по которому у эмитента отсутствует предусмотренная договором обязанность передать переменное количество собственных долевого инструмента; или

(ii) производным инструментом, расчеты по которому будут осуществлены только путем обмена фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество своих собственных долевого инструмента. Для данной цели следует считать, что права, опционы или варранты на приобретение фиксированного количества собственных долевого инструмента организации за фиксированную сумму единиц любой валюты являются долевыми инструментами, если организация предоставляет эти права, опционы или варранты на пропорциональной основе всем текущим владельцам ее собственных непроизводных долевого инструмента одного класса. Кроме того, для этих целей к собственным долевым инструментам эмитента не относятся инструменты, обладающие всеми характеристиками и отвечающие условиям, описанным в пунктах 16A и 16B или пунктах 16C и 16D, или инструменты, представляющие собой договоры на получение или поставку собственных долевого инструмента эмитента в будущем.

Предусмотренная договором обязанность, в том числе возникающая из производного финансового инструмента, которая приведет или может привести к получению или поставке собственных долевого инструмента эмитента, но не удовлетворяет указанным выше условиям подпунктов (a) и (b), не является долевым инструментом. В качестве исключения, инструмент, отвечающий определению финансового обязательства, классифицируется как долевой инструмент,

если он имеет все характеристики и удовлетворяет условиям, предусмотренным пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D.

Инструменты с правом обратной продажи

16А Финансовый инструмент с правом обратной продажи включает предусмотренную договором обязанность эмитента выкупить или погасить данный инструмент в обмен на денежные средства или иной финансовый актив при реализации держателем данного права. В качестве исключения из определения финансового обязательства инструмент, предусматривающий такую обязанность, классифицируется как долевого инструмент, если он имеет все следующие характеристики:

(а) Он предоставляет своему держателю право на пропорциональную долю чистых активов организации в случае ее ликвидации. Чистые активы организации - те активы, которые остаются после вычета всех других требований в отношении ее активов. Пропорциональная доля определяется путем:

(i) деления чистых активов организации при ее ликвидации на доли равной величины; и

(ii) умножения полученной величины на количество долей, имеющих у держателя соответствующего финансового инструмента.

(b) Этот инструмент принадлежит к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам инструментов. Отнесение инструмента к такому классу предполагает, что этот инструмент:

(i) не имеет никакого приоритета перед другими требованиями на активы организации при ее ликвидации; и

(ii) не требует конвертации в другой инструмент, прежде чем он будет отнесен к классу инструментов, субординированному 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 инструменты в данном классе должны предусматривать право их обратной продажи, и при этом для всех этих инструментов используется одна и та же формула или иной метод расчета цены выкупа или погашения.

(d) Помимо предусмотренной договором обязанности организации-эмитента выкупить или погасить данный инструмент в обмен на денежные средства или иной финансовый актив, данный инструмент не предусматривает никакой другой договорной обязанности передать другой организации денежные средства или иной финансовый актив либо обменяться с другой организацией финансовыми активами или финансовыми обязательствами на условиях, потенциально неблагоприятных для организации-эмитента, и при этом данный инструмент не является договором, который будет или может быть урегулирован собственными долевыми инструментами организации-эмитента, как указано в подпункте (b) определения финансового обязательства.

(e) Суммарные ожидаемые потоки денежных средств по инструменту на протяжении срока его действия в основном определяются исходя из прибыли или убытка, изменения признанных чистых активов или изменения справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов организации на протяжении срока действия инструмента (без учета влияния самого инструмента).

16B Для классификации инструмента в качестве долевого необходимо, чтобы, помимо наличия у этого инструмента всех вышеперечисленных характеристик, его эмитент не имел никакого другого финансового инструмента или договора, который:

(a) предусматривает суммарные потоки денежных средств, в основном определяемые исходя из прибыли или убытка, изменения признанных чистых активов или изменения справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов организации (без учета влияния самого такого инструмента или договора) и

(b) приводит к значительному ограничению или фиксации остаточного дохода для держателей инструментов с правом обратной продажи.

В целях применения данного условия организация не должна принимать в расчет нефинансовые договоры, заключенные с держателем инструмента, описанного в пункте 16А, которые предусматривают условия, схожие с условиями эквивалентного договора, который мог бы быть заключен между стороной, не являющейся держателем инструмента, и организацией-эмитентом. Если организация не может определить, соблюдается ли данное условие, она не должна классифицировать инструмент с правом обратной продажи как долевым инструментом.

Инструменты или компоненты инструментов, налагающие на организацию обязанность по передаче другой стороне пропорциональной доли своих чистых активов только при ликвидации

16С Некоторые финансовые инструменты включают предусмотренную договором обязанность организации-эмитента передать другой организации пропорциональную долю своих чистых активов только при ликвидации. Эта обязанность возникает либо в силу того, что ликвидация непременно будет осуществлена и находится вне контроля организации (например, организация с ограниченным сроком деятельности), либо в силу того, что, хотя осуществление ликвидации не является определенным, право принятия решения о ликвидации принадлежит держателю инструмента. В качестве исключения из определения финансового обязательства инструмент, который предусматривает такую обязанность, классифицируется как долевым инструментом, если он имеет все следующие характеристики:

(a) Он предоставляет своему держателю право на пропорциональную долю чистых активов организации в случае ее ликвидации. Чистые активы организации - те активы, которые остаются после вычета всех других требований в отношении ее активов. Пропорциональная доля определяется путем:

(i) деления чистых активов организации при ее ликвидации на доли равной величины; и

(ii) умножения полученной величины на количество долей, имеющих у держателя соответствующего финансового инструмента.

(b) Этот инструмент принадлежит к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам инструментов. Отнесение инструмента к такому классу предполагает, что этот инструмент:

(i) не имеет никакого приоритета перед другими требованиями на активы организации при ее ликвидации; и

(ii) не требует конвертации в другой инструмент, прежде чем он будет отнесен к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам инструментов.

(c) Все финансовые инструменты класса, субординированного по отношению ко всем другим классам инструментов, должны предусматривать идентичную договорную обязанность

организации-эмитента передать пропорциональную долю своих чистых активов при ликвидации.

16D Для классификации инструмента в качестве долевого необходимо, чтобы, помимо наличия у этого инструмента всех вышеперечисленных характеристик, его эмитент не имел никакого другого финансового инструмента или договора, который:

(а) предусматривает суммарные потоки денежных средств, в основном определяемые исходя из прибыли или убытка, изменения признанных чистых активов или изменения справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов организации (без учета влияния самого такого инструмента или договора) и

(б) приводит к значительному ограничению или фиксации величины остаточного дохода для держателей данного инструмента.

В целях применения данного условия организация не должна принимать в расчет нефинансовые договоры, заключенные с держателем инструмента, описанного в пункте 16С, которые предусматривают условия, схожие с условиями эквивалентного договора, который мог бы быть заключен между стороной, не являющейся держателем инструмента, и организацией-эмитентом. Если организация не может определить, соблюдается ли данное условие, она не должна классифицировать данный инструмент как долевым инструментом.

Реклассификация инструментов с правом обратной продажи и инструментов, налагающих на организацию обязанность по передаче другой стороне пропорциональной доли своих чистых активов только при ликвидации

16E Организация должна классифицировать финансовый инструмент как долевым инструментом в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D с той даты, на которую этот инструмент приобретает все характеристики и начинает удовлетворять условиям, предусмотренным указанными пунктами. Организация должна реклассифицировать финансовый инструмент с той даты, на которую инструмент перестает обладать всеми характеристиками или удовлетворять всем условиям, предусмотренным указанными пунктами. Например, если организация погашает все выпущенные ею инструменты, не предусматривающие права обратной продажи, и в результате инструменты с правом обратной продажи, оставшиеся в обращении, имеют все характеристики и удовлетворяют всем условиям, предусмотренным пунктами 16А и 16В, то организация должна реклассифицировать инструменты с правом обратной продажи в категорию долевым с той даты, на которую она осуществила погашение инструментов, не предусматривающих права обратной продажи.

16F Реклассификация инструмента в соответствии с пунктом 16Е подлежит отражению в учете следующим образом:

(а) Организация должна реклассифицировать долевым инструментом в качестве финансового обязательства с той даты, на которую инструмент перестает обладать всеми характеристиками или удовлетворять всем условиям, предусмотренным пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Финансовое обязательство должно оцениваться по справедливой стоимости инструмента на дату его реклассификации. Разницу между балансовой стоимостью долевого инструмента и справедливой стоимостью финансового обязательства на дату реклассификации организация должна признать в составе собственного капитала.

(б) Организация должна реклассифицировать финансовое обязательство в категорию собственного капитала с той даты, на которую инструмент приобретает все характеристики и начинает удовлетворять условиям, предусмотренным пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Долевым инструментом должен оцениваться по балансовой стоимости финансового обязательства на дату реклассификации.

Отсутствие предусмотренной договором обязанности по передаче денежных средств или иного финансового актива (пункт 16(a)).

17 За исключением обстоятельств, описанных в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D, важнейшим признаком финансового обязательства, отличающим его от долевого инструмента, является наличие предусмотренной договором обязанности одной стороны по финансовому инструменту (эмитента) передать денежные средства или иной финансовый актив другой стороне (держателю) либо обменяться с держателем финансовыми активами или финансовыми обязательствами на условиях, потенциально невыгодных для эмитента. Несмотря на то, что держатель долевого инструмента может иметь право на получение пропорциональной доли дивидендов или собственного капитала, распределяемого в иной форме, эмитент не имеет предусмотренной договором обязанности осуществлять такое распределение, поскольку он не может быть принужден передать денежные средства или иной финансовый актив другой стороне.

18 Классификация финансового инструмента в отчете о финансовом положении организации определяется его сущностью, а не юридической формой. Сущность обычно соответствует юридической форме, но не всегда. Некоторые финансовые инструменты имеют юридическую форму собственного капитала, но по своей сути являются обязательствами, а другие могут сочетать в себе как характеристики долевого инструмента, так и характеристики финансовых обязательств. Например:

(а) привилегированная акция, которая предусматривает ее обязательный выкуп эмитентом за фиксированную или определяемую сумму в определенный или определяемый день в будущем или дает своему держателю право потребовать от эмитента погашения данного инструмента в установленный день или после его наступления по фиксированной или определяемой цене, является финансовым обязательством;

(б) финансовый инструмент, который дает своему держателю право вернуть инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив ("инструмент с правом обратной продажи"), является финансовым обязательством, за исключением тех инструментов, которые были классифицированы как долевого инструмента в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Такой финансовый инструмент является финансовым обязательством, даже когда сумма денежных средств или иного финансового актива определяется на основе индекса или другой переменной, которая потенциально может увеличиваться или уменьшаться. Наличие у держателя права вернуть данный инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив означает, что этот инструмент с правом обратной продажи соответствует определению финансового обязательства, за исключением тех инструментов, которые были классифицированы как долевого инструмента в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Например, взаимные фонды открытого типа, паевые фонды, партнерства и некоторые кооперативные организации могут предоставлять своим пайщикам или членам право в любое время предъявить свои доли участия в эмитенте к погашению в обмен на денежные средства, в результате чего доли пайщиков или членов классифицируются как финансовые обязательства, за исключением тех инструментов, которые были классифицированы как долевого инструмента в соответствии с пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D. Однако классификация инструмента как финансового обязательства не препятствует использованию таких названий, как "стоимость чистых активов, принадлежащих пайщикам" и "изменение стоимости чистых активов, принадлежащих пайщикам" в финансовой отчетности организации, в которой отсутствует категория внесенного капитала (например, некоторые взаимные и паевые фонды, см. иллюстративный пример 7), или раскрытию дополнительной информации, показывающей, что совокупная величина принадлежащих членам долей включает в себя такие статьи, как резервы, которые соответствуют определению собственного капитала, и инструменты с правом обратной продажи, которые не соответствуют указанному определению (см. иллюстративный пример 8).

19 Если у организации нет безусловного права избежать передачи денежных средств или иного финансового актива в счет урегулирования предусмотренной договором обязанности, то такая обязанность соответствует определению финансового обязательства, за исключением инструментов, классифицированных как долевыми инструментами в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D. Например:

(a) фактор, ограничивающий способность организации исполнить предусмотренную договором обязанность, такой как отсутствие доступа к иностранной валюте или необходимость получения разрешения от регулирующих органов для осуществления платежа, не освобождает организацию от ее обязанностей и не лишает держателя прав, предусмотренных договором по данному инструменту;

(b) предусмотренная договором обязанность, которая поставлена в зависимость от того, воспользуется ли контрагент своим правом потребовать погашения инструмента, является финансовым обязательством, так как организация не имеет безусловного права избежать передачи денежных средств или иного финансового актива.

20 Финансовый инструмент, который прямо не предусматривает договорной обязанности передать денежные средства или иной финансовый актив, может устанавливать обязанность косвенно через свои условия. Например:

(a) финансовый инструмент может содержать нефинансовое обязывающее условие, необходимость урегулирования которого возникает в том и только в том случае, если организация не осуществит выплаты по инструменту или его погашение. Если организация может избежать передачи денежных средств или иного финансового актива только путем выполнения указанного нефинансового обязывающего условия, такой финансовый инструмент является финансовым обязательством;

(b) финансовый инструмент является финансовым обязательством, если его условиями предусматривается, что при его урегулировании организация передаст:

(i) либо денежные средства или иной финансовый актив;

(ii) либо свои собственные акции, стоимость которых значительно превышает стоимость денежных средств или иного финансового актива.

Несмотря на то, что организация не имеет прямой предусмотренной договором обязанности передать денежные средства или иной финансовый актив, стоимость альтернативы, предусматривающей урегулирование акциями, такова, что организация предпочтет рассчитаться денежными средствами. В любом случае держателю по существу гарантировано получение суммы, которая как минимум равна стоимости альтернативы урегулирования денежными средствами (см. пункт 21).

Расчеты собственными долевыми инструментами организации (пункт 16(b))

21 Договор не является долевым инструментом только на том основании, что он может повлечь получение или передачу собственных долевыми инструментами организации. Договором может предусматриваться право или обязанность организации получить или передать собственные акции или другие долевыми инструментами в количестве, необходимом для того, чтобы справедливая стоимость собственных долевыми инструментами организации, подлежащих получению или передаче, была равна величине этого предусмотренного договором права или обязанности. При этом величина предусмотренного договором права или обязанности может быть фиксированной или меняться, частично или полностью, в зависимости от изменения переменной, отличной от рыночной цены собственных долевыми инструментами организации (например, процентной ставки,

котировки биржевого товара или финансового инструмента). Два примера таких договоров: (а) договор на передачу собственных долевых инструментов организации в таком количестве, чтобы их общая стоимость была равна 100 д. е. <1>, и (b) договор на передачу собственных долевых инструментов организации в таком количестве, чтобы их общая стоимость была равна стоимости 100 унций золота. Такой договор является финансовым обязательством организации даже несмотря на то, что организация должна или может урегулировать его путем передачи собственных долевых инструментов. Он не является долевым инструментом, поскольку организация использует переменное количество собственных долевых инструментов для расчетов по договору. Соответственно, такой договор не подтверждает право на остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств.

<1> В настоящем стандарте денежные суммы выражены в "денежных единицах" (д.е.).

22 За исключением ситуации, описанной в пункте 22А, договор, расчеты по которому будут осуществлены организацией путем передачи (или получения) фиксированного количества собственных долевых инструментов в обмен на фиксированную сумму денежных средств или иного финансового актива, является долевым инструментом. Например, выпущенный опцион на акции, который дает право контрагенту купить фиксированное количество акций организации по фиксированной цене или в обмен на облигацию 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 иных финансовых активов, подлежащих уплате или получению, или на количество долевых инструментов, подлежащих получению или передаче, при осуществлении расчетов по договору, не препятствуют тому, чтобы классифицировать этот договор как долевой инструмент. Полученное возмещение (например, премия, полученная за выпущенный опцион или варрант на собственные акции организации) прибавляется непосредственно к собственному капиталу. Выплаченное возмещение (например, премия, уплаченная за приобретенный опцион) вычитается непосредственно из собственного капитала. Изменения справедливой стоимости долевого инструмента не признаются в финансовой отчетности.

22А Если собственные долевые инструменты организации, подлежащие получению или передаче организацией при осуществлении расчетов по договору, являются финансовыми инструментами с правом обратной продажи, которые обладают всеми характеристиками и удовлетворяют условиям, указанным в пунктах 16А и 16В, или являются инструментами, которые обязывают организацию передать другой стороне пропорциональную долю своих чистых активов только при ликвидации, и при этом обладают всеми характеристиками и удовлетворяют условиям, описанным в пунктах 16С и 16D, то данный договор является финансовым активом или финансовым обязательством. К таковым относится и договор, расчеты по которому будут осуществлены организацией путем получения или передачи фиксированного количества таких инструментов в обмен на фиксированную сумму денежных средств или иного финансового актива.

23 За исключением обстоятельств, описанных в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D, договор, предусматривающий обязанность организации приобрести свои собственные долевые инструменты за денежные средства или иной финансовый актив, приводит к возникновению финансового обязательства в размере приведенной стоимости суммы погашения (например, приведенной стоимости форвардной цены выкупа, цены исполнения опциона или иной суммы погашения). Это справедливо даже в том случае, если сам договор является долевым инструментом. Один из примеров - обязанность организации приобрести собственные долевые инструменты за денежные средства согласно форвардному договору. Соответствующее финансовое обязательство первоначально признается по приведенной стоимости суммы погашения и реклассифицируется из состава собственного капитала. Впоследствии это финансовое

обязательство оценивается в соответствии с МСФО (IFRS) 9. Если срок действия указанного договора истекает без исполнения последнего, то балансовая величина финансового обязательства реклассифицируется в состав собственного капитала. Предусмотренная договором обязанность организации приобрести собственные долевые инструменты приводит к возникновению финансового обязательства в размере приведенной стоимости суммы погашения, даже если эта обязанность зависит от того, реализует ли контрагент свое право потребовать выкупа инструментов организацией (например, выпущенный пут-опцион, дающий контрагенту право продать организации ее собственные долевые инструменты по фиксированной цене).
(п. 23 в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

24 Договор, расчеты по которому будут осуществлены организацией путем передачи или получения фиксированного количества ее собственных долевых инструментов в обмен на переменную сумму денежных средств или иного финансового актива, является финансовым активом или финансовым обязательством. Примером такого договора является договор, по условиям которого организация должна передать 100 собственных долевых инструментов в обмен на сумму денежных средств, равную стоимости 100 унций золота.

Положения договора об осуществлении расчетов при определенных условиях

25 По условиям финансового инструмента организация может быть обязана передать денежные средства или иной финансовый актив либо урегулировать его иным способом, который отвечал бы классификации инструмента в качестве финансового обязательства, в случае наступления или ненаступления некоторых будущих событий, в наступлении которых нет уверенности (или в зависимости от исхода тех или иных обстоятельств неопределенности), которые неподконтрольны ни эмитенту, ни держателю инструмента, таких как изменение индекса фондового рынка, индекса потребительских цен, процентной ставки или требований налогового законодательства либо будущей выручки эмитента, его чистого дохода или отношения обязательств к собственному капиталу. Эмитент такого инструмента не имеет безусловного права отказаться от передачи денежных средств или иного финансового актива (или урегулирования его иным способом, который отвечал бы классификации инструмента в качестве финансового обязательства). Следовательно, этот инструмент является финансовым обязательством эмитента, за исключением случаев, когда:

(а) его положение об осуществлении расчетов при определенных условиях, в той части, в которой может потребоваться осуществление расчетов денежными средствами или иным финансовым активом (или же иным способом, который отвечал бы классификации инструмента в качестве финансового обязательства), не является реалистичным;

(b) эмитент может быть обязан осуществить расчеты денежными средствами или иным финансовым активом (или иным способом, который отвечал бы классификации инструмента в качестве финансового обязательства) только в случае ликвидации эмитента; или

(с) этот инструмент имеет все характеристики и удовлетворяет условиям, предусмотренным пунктами 16А и 16В.

Выбор способа расчетов

26 Если производный финансовый инструмент дает одной из сторон право выбора способа расчетов по нему (например, эмитент или держатель может выбрать расчеты денежными средствами на нетто-основе или путем обмена акций на денежные средства), то он является финансовым активом или финансовым обязательством, за исключением случаев, когда все способы расчетов приводят к классификации финансового инструмента как долевого инструмента.

27 Примером производного финансового инструмента, предусматривающего выбор способа расчетов, являющегося финансовым обязательством, может служить опцион на акции, расчеты по которому в зависимости от выбора эмитента могут быть осуществлены денежными средствами на нетто-основе или путем обмена собственных акций на денежные средства. Аналогичным образом некоторые договоры на покупку или продажу нефинансового объекта в обмен на собственные долевые инструменты организации входят в сферу применения настоящего стандарта, так как расчеты по ним могут быть осуществлены либо путем поставки нефинансового объекта, либо на нетто-основе путем передачи денежных средств или иного финансового инструмента (см. пункты 8 - 10). Такие договоры представляют собой финансовые активы или финансовые обязательства, а не долевые инструменты.

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

28 Эмитент непроизводного финансового инструмента должен проанализировать условия этого финансового инструмента, чтобы определить, содержит ли он как долговой компонент, так и долевой компонент. Такие компоненты должны классифицироваться отдельно как финансовые обязательства, финансовые активы или долевые инструменты в соответствии с пунктом 15.

29 Организация отдельно признает те компоненты финансового инструмента, которые (а) создают финансовое обязательство организации и (б) дают держателю инструмента возможность самому решить, конвертировать ли его в долевой инструмент организации. Например, облигация или аналогичный инструмент, который может быть конвертирован его держателем в установленное количество обыкновенных акций организации, представляют собой составной финансовый инструмент. С точки зрения организации такой инструмент состоит из двух компонентов: финансового обязательства (договора о передаче денежных средств или иного финансового актива) и долевого инструмента (колл-опциона, предоставляющего его держателю право в течение оговоренного периода времени конвертировать его в фиксированное количество обыкновенных акций организации). Выпуск такого инструмента дает практически такой же экономический эффект, как и одновременный выпуск долгового инструмента с возможностью досрочного погашения и варрантов на покупку обыкновенных акций или как выпуск долгового инструмента с отделяемым варрантом на покупку акций. Соответственно, во всех случаях организация представляет в своем отчете о финансовом положении долговые и долевые компоненты отдельно.

30 Классификация долгового и долевого компонентов конвертируемого инструмента не пересматривается из-за изменения вероятности того, что право конвертации будет реализовано, даже в случае, когда может показаться, что реализация этого права стала для некоторых держателей инструмента экономически выгодной. Держатели не всегда действуют ожидаемым образом, потому что, например, налоговые последствия такой конвертации могут быть разными для разных держателей. Более того, вероятность конвертации будет время от времени меняться. Предусмотренная договором обязанность организации произвести в будущем выплаты остается невыполненной до тех пор, пока она не будет прекращена в результате конвертации инструмента, наступления срока его погашения или осуществления какой-либо иной операции.

31 МСФО (IFRS) 9 регулирует вопросы оценки финансовых активов и финансовых обязательств. Долевые инструменты - инструменты, дающие право на остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств. Поэтому, когда первоначальная балансовая стоимость составного финансового инструмента распределяется между его долевым и долговым компонентами, на долевой компонент относится сумма, остающаяся после вычета из справедливой стоимости целого инструмента суммы, отдельно рассчитанной в отношении долгового компонента. Стоимость производных элементов (таких как колл-опцион), встроенных в составной финансовый инструмент, отличных от долевого компонента (такого как опцион на конвертацию в долевые

инструменты), включается в долговой компонент. Суммарная балансовая стоимость долгового и долевого компонентов при первоначальном признании всегда равна справедливой стоимости инструмента в целом. Никаких прибылей или убытков при первоначальном раздельном признании указанных компонентов инструмента не возникает.

(п. 31 в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

32 В рамках подхода, описанного в пункте 31, эмитент облигации, конвертируемой в обыкновенные акции, сначала определяет балансовую стоимость долгового компонента путем оценки справедливой стоимости аналогичного обязательства (включая все встроенные производные характеристики, за исключением долевого), которое не содержит соответствующего долевого компонента. После этого балансовая стоимость долевого инструмента, представленного опционом на конвертацию инструмента в обыкновенные акции, определяется путем вычета справедливой стоимости указанного финансового обязательства из справедливой стоимости составного финансового инструмента в целом.

Собственные выкупленные акции (см. также пункт AG36)

33 Если организация выкупает собственные долевые инструменты, то эти инструменты ("собственные выкупленные акции") должны вычитаться из собственного капитала. При покупке, продаже, выпуске или аннулировании собственных долевого инструмента организации никакие прибыли или убытки не могут быть признаны в составе прибыли или убытка. Такие собственные выкупленные акции могут быть приобретены и удерживаться самой организацией или другими членами консолидированной группы. Выплаченное или полученное возмещение подлежит признанию непосредственно в составе собственного капитала.

33А Некоторые организации управляют внутренним или внешним инвестиционным фондом, который предоставляет инвесторам выгоды, определенные с учетом паев в фонде, и признают финансовые обязательства в отношении сумм, подлежащих выплате данным инвесторам. Аналогичным образом некоторые организации выпускают группы договоров страхования с условиями прямого участия, и данные организации удерживают базовые статьи. Некоторые такие фонды или базовые статьи включают собственные выкупленные акции организации. Несмотря на требования пункта 33, организация вправе принять решение не вычитать из собственного капитала собственные выкупленные акции, которые включаются в такой фонд или являются базовой статьей, тогда и только тогда, когда организация выкупает свои собственные долевые инструменты для этих целей. Вместо этого организация вправе принять решение продолжать учитывать такие собственные выкупленные акции как собственный капитал, а выкупленный инструмент учитывать, как если бы этот инструмент был финансовым активом, и оценивать его по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9. Такое решение принимается по каждому инструменту в отдельности и не может быть впоследствии пересмотрено. Для целей принятия такого решения к договорам страхования относятся инвестиционные договоры с условиями дискреционного участия. (См. МСФО (IFRS) 17, в котором приводятся определения терминов, используемых в данном пункте.)

(п. 33А введен МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 N 125н)

34 Величина собственных выкупленных акций раскрывается отдельно либо в самом отчете о финансовом положении, либо в примечаниях в соответствии с МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности". Организация раскрывает информацию в соответствии с МСФО (IAS) 24 "Раскрытие информации о связанных сторонах", если организация выкупает собственные долевые инструменты у связанных сторон.

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

35 Проценты, дивиденды, убытки и прибыли, относящиеся к финансовому инструменту или

его компоненту, классифицированному как финансовое обязательство, должны признаваться как доходы или расходы в составе прибыли или убытка. Распределяемые держателям долевого инструмента суммы должны признаваться организацией непосредственно в составе собственного капитала. Затраты по сделке, связанные с операцией с собственным капиталом, должны относиться на уменьшение собственного капитала.

35А Налог на прибыль, относящийся к суммам, распределяемым держателям долевого инструмента, и к затратам по сделке, связанным с операцией с собственным капиталом, должен учитываться согласно МСФО (IAS) 12 "Налоги на прибыль".

36 Классификация финансового инструмента как финансового обязательства или долевого инструмента определяет, следует ли проценты, дивиденды, убытки и прибыли, связанные с этим инструментом, признавать как доходы или расходы в составе прибыли или убытка. Так, выплаты дивидендов по акциям, целиком классифицированным как обязательства, признаются как расходы, так же, как проценты по облигациям. Аналогично прибыли и убытки, связанные с погашением или рефинансированием финансовых обязательств, признаются в составе прибыли или убытка, тогда как погашение или рефинансирование долевого инструмента признаются как изменения собственного капитала. Изменения справедливой стоимости долевого инструмента не признаются в финансовой отчетности.

37 Организация обычно несет различные затраты при выпуске или приобретении собственных долевого инструмента. К таким затратам могут относиться регистрационные и другие обязательные сборы, вознаграждения, выплачиваемые консультантам в области права, бухгалтерского учета и другим профессиональным консультантам, затраты на печатание и гербовые сборы. Затраты по сделке, связанные с операцией с собственным капиталом, следует относить на уменьшение собственного капитала в том случае, если они являются дополнительными затратами, непосредственно относящимися к операции с собственным капиталом, которых в ином случае можно было бы избежать. Затраты, связанные с несостоявшейся операцией с собственным капиталом, признаются как расход.

38 Затраты по сделке, связанные с выпуском составного финансового инструмента, распределяются на долговой и долевой компоненты пропорционально распределению поступлений по нему. Затраты по сделке, связанные с более чем одной операцией (например, затраты, связанные с выпуском определенных акций, проводимым одновременно с осуществлением процедур по листингу акций другого выпуска на фондовой бирже), распределяются между этими операциями с использованием рационального метода, применяемого последовательно при аналогичных операциях.

39 Сумма затрат по сделке, отнесенных в течение периода на уменьшение собственного капитала, раскрывается отдельно в соответствии с МСФО (IAS) 1.

40 Дивиденды, классифицированные как расходы, могут представляться в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе либо в составе процентов 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 некоторых случаях из-за различий между процентами и дивидендами в таких аспектах, как принятие их к вычету для налоговых целей, желательным является их отдельное раскрытие в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе. Информация о налоговых последствиях раскрывается в соответствии с МСФО (IAS) 12.

41 Прибыли и убытки, связанные с изменениями балансовой стоимости финансового обязательства, признаются как доход или расход в составе прибыли или убытка, даже когда они относятся к инструменту, содержащему право на остаточную долю в активах организации в обмен на денежные средства или иной финансовый актив (см. пункт 18(b)). Согласно МСФО (IAS) 1

организация отдельно представляет в отчете о совокупном доходе прибыли или убытки, возникающие при переоценке такого инструмента, когда такое представление уместно для объяснения результатов деятельности организации.

Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства (см. также пункты AG38A - AG38F и AG39)

42 Финансовый актив и финансовое обязательство подлежат взаимозачету с представлением в отчете о финансовом положении нетто-величины тогда и только тогда, когда организация: (в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

(a) в настоящее время имеет юридически защищенное право осуществить зачет признанных сумм; и

(b) намеревается либо осуществить расчеты на нетто-основе, либо реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.

При отражении в учете передачи финансового актива, который не удовлетворяет критериям прекращения признания, организация не может произвести взаимозачет переданного актива и соответствующего ему обязательства (см. МСФО (IFRS) 9, пункт 3.2.22). (в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

43 Настоящий стандарт требует представления финансовых активов и финансовых обязательств на нетто-основе в том случае, когда такой порядок отражает ожидаемые организацией будущие потоки денежных средств от расчетов по двум или более отдельным финансовым инструментам. Когда у организации есть право и намерение получить или выплатить единую нетто-сумму, она фактически имеет только один финансовый актив или одно финансовое обязательство. В других случаях финансовые активы и финансовые обязательства представляются отдельно друг от друга, в соответствии с их характеристикой как ресурсов или обязанностей организации. Организация должна раскрывать информацию, требуемую пунктами 13B - 13E МСФО (IFRS) 7, в отношении признанных финансовых инструментов, которые находятся в сфере применения пункта 13A МСФО (IFRS) 7.

44 Взаимозачет признанного финансового актива и признанного финансового обязательства и представление соответствующей нетто-величины отличается от ситуации прекращения признания финансового актива или финансового обязательства. 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 проведение зачета - юридическое право должника, по договору или по иным основаниям, погасить или иным образом урегулировать всю подлежащую выплате кредитору сумму или ее часть путем зачета против нее суммы, подлежащей получению от этого кредитора. В редких случаях должник может иметь юридическое право использовать сумму, причитающуюся от третьей стороны, против суммы, причитающейся кредитору, при условии, что между этими тремя сторонами существует соглашение, четко устанавливающее право должника на проведение зачета. Поскольку право на проведение зачета - это юридическое право, условия, в которых осуществляется данное право, могут отличаться в зависимости от юрисдикции, поэтому необходимо принимать во внимание применимые законы, регулирующие отношения между сторонами.

46 Существование обеспеченного правовой защитой права на зачет финансового актива и финансового обязательства влияет на права и обязанности, связанные с финансовым активом и финансовым обязательством, и может повлиять на позицию организации по кредитному риску и

рisku ликвидности. Однако существование такого права само по себе не является достаточным основанием для взаимозачета. В отсутствие намерения реализовать это право или осуществить одновременные расчеты величина и распределение во времени будущих денежных потоков остаются без изменений. В тех случаях, когда организация имеет намерение реализовать свое право или осуществить одновременные расчеты, представление актива и обязательства на нетто-основе более адекватно отражает величину и распределение во времени ожидаемых в будущем денежных потоков, а также рисков, которым эти потоки подвергаются. Намерение одной или обеих сторон осуществить расчеты на нетто-основе при отсутствии соответствующего юридического права не является достаточным основанием для осуществления взаимозачета, так как права и обязанности, связанные по отдельности с финансовым активом и финансовым обязательством, остаются без изменений.

47 На намерения организации относительно расчетов по определенным активам и обязательствам могут оказывать влияние ее обычная практика ведения бизнеса, требования финансовых рынков и другие обстоятельства, которые могут ограничивать возможность осуществить расчеты на нетто-основе или одновременно. Если организация имеет право на проведение зачета, но не намеревается ни осуществлять расчеты на нетто-основе, ни реализовывать актив одновременно с исполнением обязательства, то эффект, оказываемый этим правом на подверженность организации кредитному риску, раскрывается в соответствии с пунктом 36 МСФО (IFRS) 7.

48 Одновременные расчеты по двум финансовым инструментам могут происходить, например, через клиринговую палату на организованном финансовом рынке или при обмене непосредственно между участниками операции. В этом случае потоки денежных средств фактически эквивалентны одной чистой сумме, а кредитный риск или риск ликвидности отсутствует. В других случаях организация может осуществить расчеты 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 урегулирование финансового обязательства считаются одновременными только тогда, когда эти операции происходят в один и тот же момент.

49 Условия, перечисленные в пункте 42, в общем случае не выполняются, и взаимозачет обычно неуместен, когда:

(а) несколько разных финансовых инструментов используются для имитирования характеристик одного финансового инструмента ("синтетического инструмента");

(b) финансовые активы и финансовые обязательства возникают из финансовых инструментов, которые подвержены одному и тому же основному риску (например, активы и обязательства, входящие в портфель форвардных договоров и иных производных инструментов), но контрагенты по ним разные;

(с) финансовые или иные активы переданы в залог в качестве обеспечения финансовых обязательств, не предусматривающих права регресса;

(d) финансовые активы переданы должником в доверительное управление в целях выполнения обязанности, при этом данные активы не были приняты кредитором в счет исполнения этой обязанности (например, соглашение о создании фонда погашения); или

(е) обязанности, возникшие в результате событий, повлекших появление убытков, предположительно будут возмещены третьей стороной на основании иска по договору страхования.

50 Организация, которая осуществляет несколько сделок с финансовыми инструментами с одним контрагентом, может заключить с данным контрагентом "генеральное соглашение о неттинге". Такое соглашение предусматривает осуществление единого взаиморасчета на нетто-основе по всем финансовым инструментам, включенным в это соглашение, в случае возникновения дефолта по любому из этих договоров или их прекращения. Такие соглашения обычно используются финансовыми институтами для защиты от убытков в случае банкротства или возникновения иных обстоятельств, вследствие которых контрагент не может выполнить свои обязанности. Как правило, генеральное соглашение о неттинге создает право на проведение зачета, которое становится осуществимым и оказывает влияние на реализацию или урегулирование отдельных финансовых активов или финансовых обязательств только в случае наступления определенного события, влекущего дефолт, или в других обстоятельствах, возникновения которых нельзя ожидать в рамках обычной деятельности. Генеральное соглашение о неттинге не является основанием для взаимозачета, за исключением случаев, когда соблюдены оба критерия, указанные в пункте 42. В случаях, когда финансовые активы и финансовые обязательства, являющиеся предметом генерального соглашения о неттинге, не взаимозачитываются, влияние, оказываемое этим соглашением на подверженность организации кредитному риску, раскрывается в соответствии с пунктом 36 МСФО (IFRS) 7.

51 - 95 [Удалены]

Дата вступления в силу и переходные положения

96 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2005 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Организация не должна применять настоящий стандарт для годовых периодов, начинающихся до 1 января 2005 года, кроме случаев, когда она также применяет МСФО (IAS) 39 (выпущенный в декабре 2003 года), включая поправки, выпущенные в марте 2004 года. Если организация применит настоящий стандарт в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 года, то она должна раскрыть этот факт.

96А Документом "Финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязанности, возникающие при ликвидации" (поправки к МСФО (IAS) 32 и МСФО (IAS) 1), выпущенным в феврале 2008 года, введено требование, согласно которому финансовые инструменты, содержащие все характеристики и удовлетворяющие условиям, предусмотренным пунктами 16А и 16В или пунктами 16С и 16D, следует классифицировать как долевыми инструментами, внесены поправки в пункты 11, 16, 17 - 19, 22, 23, 25, AG13, AG14 и AG27 и включены пункты 16А - 16F, 22А, 96В, 96С, 97С, AG14А - AG14J и AG29А. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт и одновременно применить соответствующие поправки к МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 7 и Разъяснению КРМФО (IFRIC) 2.

96В Документом "Финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязанности, возникающие при ликвидации" введено исключение ограниченного применения; следовательно, организация не может применять это исключение по аналогии.

96С Классификация инструментов в соответствии с данным исключением будет ограничена рамками учета таких инструментов согласно МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 32, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IFRS) 9. Инструмент не должен рассматриваться как долевым инструментом в соответствии с другими документами, например МСФО (IFRS) 2.
(п. 96С в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

97 Настоящий стандарт должен применяться ретроспективно.

97А МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности. Кроме того, им внесены поправки в пункт 40. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.

97В МСФО (IFRS) 3 "Объединения бизнесов" (пересмотренным в 2008 году) удален пункт 4(с). Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, то и поправка должна применяться в отношении такого более раннего периода. Однако эта поправка не применяется к условному возмещению, возникшему в рамках объединения бизнесов, применительно к которому дата приобретения предшествует дате начала применения МСФО (IFRS) 3 (пересмотренного в 2008 году). Вместо этого организация должна учитывать такое возмещение в соответствии с пунктами 65А - 65Е МСФО (IFRS) 3 (с учетом поправок 2010 года).

97С При применении поправок, описанных в пункте 96А, организация должна разделить составной финансовый инструмент, предусматривающий ее обязанность передать другой стороне пропорциональную долю своих чистых активов только при ликвидации, на долговую и долевую компоненты. Если долговой компонент уже не является непогашенным, то ретроспективное применение указанных поправок в МСФО (IAS) 32 потребовало бы выделения двух компонентов собственного капитала. Первый компонент был бы включен в состав нераспределенной прибыли и представлял бы собой накопленную сумму процента, начисленного на долговой компонент. Другой компонент представлял бы собой первоначальный долевой компонент. Следовательно, организации нет необходимости выделять эти два компонента, если на дату применения данных поправок долговой компонент уже погашен.

97D Документом "Улучшения МСФО", выпущенным в мае 2008 года, внесена поправка в пункт 4. Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанную поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт и применить в отношении данного более раннего периода поправки, внесенные в пункт 3 МСФО (IFRS) 7, пункт 1 МСФО (IAS) 28 и пункт 1 МСФО (IAS) 31, выпущенного в мае 2008 года. Организации разрешается применять данную поправку на перспективной основе.

97Е В пункты 11 и 16 внесены поправки документом "Классификация выпущенных прав на покупку долевых инструментов", выпущенным в октябре 2009 года. Организация должна применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 февраля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

97F [Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому не включен в настоящую редакцию.]

97G В пункт 97В внесены поправки документом "Улучшения МСФО", выпущенным в мае 2010 года. Организация должна применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.

97Н Исключен. - МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н.

97I МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11 "Совместное предпринимательство", выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 4(а) и АГ29. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.

97J МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в определение справедливой стоимости в пункте 11, а также поправки в пункты 23 и AG31. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.

97K Документом "Представление статей прочего совокупного дохода" (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенным в июне 2011 года, внесены поправки в пункт 40. Организация должна применить эти поправки одновременно с применением МСФО (IAS) 1 с учетом поправок, выпущенных в июне 2011 года.

97L Документом "Взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств" (поправки к МСФО (IAS) 32), выпущенным в декабре 2011 года, удален пункт AG38 и добавлены пункты AG38A - AG38F. Организация должна применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Организация должна применять данные поправки ретроспективно. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки досрочно, она должна раскрыть этот факт, а также информацию, раскрытие которой требуется документом "Раскрытие информации - взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств" (поправки к МСФО (IFRS) 7), выпущенным в декабре 2011 года.

97M Документом "Раскрытие информации - взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств" (поправки к МСФО (IFRS) 7), выпущенным в декабре 2011 года, внесена поправка в пункт 43, согласно которой организация должна раскрывать информацию, требуемую пунктами 13B - 13E МСФО (IFRS) 7 в отношении признанных финансовых активов, которые находятся в сфере применения пункта 13A МСФО (IFRS) 7. Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты, и в отношении промежуточных периодов в рамках таких годовых периодов. Организация должна раскрывать информацию, предусмотренную требованиями данной поправки, ретроспективно.

97N Документом "Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009 - 2011 гг.", выпущенным в мае 2012 года, внесены изменения в пункты 35, 37 и 39, а также добавлен пункт 35A. Организация должна применять указанную поправку ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки" в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит настоящую поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

97O Документом "Инвестиционные организации (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27)", выпущенным в октябре 2012 года, внесены изменения в пункт 4. Организация должна применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение документа "Инвестиционные организации". Если организация применит указанную поправку досрочно, одновременно с ней организация также должна применить все поправки, предусмотренные документом "Инвестиционные организации".

97P Исключен. - МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н.

97Q МСФО (IFRS) 15 "Выручка по договорам с покупателями", выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункт AG21. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.
(п. 97Q введен МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

97R МСФО (IFRS) 9, выпущенным в июле 2014 года, внесены изменения в пункты 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, AG2 и AG30 и удалены пункты 97F, 97H и 97P. Организация должна применить указанные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 9.
(п. 97R введен МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

97S МСФО (IFRS) 16 "Аренда", выпущенным в январе 2016 года, внесены поправки в пункты AG9 и AG10. Организация должна применить эти поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 16.

(п. 97S введен МСФО (IFRS) 16, утв. Приказом Минфина России от 11.07.2016 N 111н)

97T МСФО (IFRS) 17, выпущенным в мае 2017 года, внесены поправки в пункты 4, AG8 и AG36 и добавлен пункт 33A. Документом "Поправки к МСФО (IFRS) 17", выпущенным в июне 2020 года, внесены дополнительные поправки в пункт 4. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 17.

(п. 97T в ред. поправок, утв. Приказом Минфина России от 14.12.2020 N 304н)

Прекращение действия других документов

98 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 32 "Финансовые инструменты: представление и раскрытие информации", пересмотренный в 2000 году <1>.

<1> В августе 2005 года Совет по МСФО переместил все требования в отношении раскрытия информации о финансовых инструментах в МСФО (IFRS) 7 "Финансовые инструменты: раскрытие информации".

99 Настоящий стандарт заменяет следующие разъяснения:

(a) Разъяснение ПКР (SIC) - 5 "Классификация финансовых инструментов - зависящие от обстоятельств условия расчетов";

(b) Разъяснение ПКР (SIC) - 16 "Акционерный капитал - вновь приобретенные собственные долевые инструменты (собственные выкупленные акции)", и

(c) Разъяснение ПКР (SIC) - 17 "Собственный капитал - затраты по операциям с капиталом".

100 Настоящий стандарт отменяет действие предварительного варианта Разъяснения ПКР (SIC) - D34 "Финансовые инструменты - инструменты или права, погашаемые по требованию владельца".

Приложение

РУКОВОДСТВО ПО ПРИМЕНЕНИЮ МСФО (IAS) 32 "ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: ПРЕДСТАВЛЕНИЕ"

Список изменяющих документов
(в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н,
МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России
от 04.06.2018 N 125н)

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

AG1 Настоящее руководство по применению объясняет применение определенных положений настоящего стандарта.

AG2 Стандарт не регулирует вопросы признания или оценки финансовых инструментов.

Требования к признанию и оценке финансовых активов и финансовых обязательств изложены в МСФО (IFRS) 9.

(п. AG2 в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

Определения (пункты 11 - 14)

Финансовые активы и финансовые обязательства

AG3 Валюта (денежные средства) - это финансовый актив, поскольку она (они) представляет (представляют) собой средство обмена и, таким образом, является (являются) основой, на которой оцениваются и признаются в финансовой отчетности все операции. Денежный депозит в банке или аналогичном финансовом институте является финансовым активом, потому что он представляет собой предусмотренное договором право вкладчика получить денежные средства 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, которые выражают предусмотренное договором право получить денежные средства в будущем, и соответствующих финансовых обязательств, которые выражают предусмотренную договором обязанность 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, применительно к которому экономической выгодой, которую предполагается получить или передать, является финансовый актив, иной, чем денежные средства. Например, ценная бумага, подлежащая оплате государственными облигациями, дает держателю предусмотренное договором право получить, а эмитенту - предусмотренную договором обязанность передать государственные облигации, а не денежные средства. Облигации являются финансовыми активами, поскольку они представляют собой обязанность выпустившего их государственного органа выплатить денежные средства. Следовательно, такая ценная бумага является финансовым активом ее держателя и финансовым обязательством ее эмитента.

AG6 "Бессрочные" долговые инструменты (такие как "бессрочные" облигации, необеспеченные облигации и капитальные ценные бумаги) обычно предоставляют их держателю предусмотренное договором право на получение процентных платежей в установленные даты в течение не ограниченного определенным сроком времени, либо без права требования возврата основной суммы либо с правом требовать ее возврата, но на таких условиях, что возврат становится крайне маловероятным или может потребоваться в очень далеком будущем. Например,

организация может выпустить финансовый инструмент, требующий осуществления ежегодных выплат в течение неограниченного времени в размере заявленной ставки 8%, применяемой к заявленной номинальной или основной сумме 1 000 д. е. <1> При допущении о том, что 8% составляют рыночную процентную ставку на момент выпуска инструмента, эмитент принимает на себя предусмотренную договором обязанность производить будущие выплаты процентов, справедливая (приведенная) стоимость которой равна 1 000 д. е. при первоначальном признании. Держатель и эмитент данного инструмента имеют финансовый актив и финансовое обязательство соответственно.

<1> В настоящем руководстве денежные суммы выражены в "денежных единицах" (д. е.).

AG7 Предусмотренное договором право или предусмотренная договором обязанность получить, передать или произвести обмен финансовыми инструментами само (сама) по себе является финансовым инструментом. Цепочка предусмотренных договором прав или предусмотренных договором обязанностей соответствует определению финансового инструмента, если в конечном итоге она приведет к получению или выплате денежных средств либо к приобретению или выпуску долевого инструмента.

AG8 Возможность реализовать предусмотренное договором право или требование исполнить предусмотренную договором обязанность может быть абсолютной (абсолютным) или может зависеть от наступления какого-либо события в будущем. Например, финансовая гарантия - это предусмотренное договором право кредитора получить денежные средства от гаранта и соответствующая предусмотренная договором обязанность гаранта заплатить кредитору, если заемщик этого сделать не сможет (дефолт). Эти предусмотренные договором право и обязанность возникли в результате операции или события в прошлом (выдача гарантии), хотя и возможность реализации кредитором своего права, и требование к гаранту об исполнении им своей обязанности зависят от того, возникнет ли в будущем у заемщика ситуация дефолта. Условные права и обязанности соответствуют определению финансовых активов и финансовых обязательств, хотя такие активы и обязательства не всегда признаются в финансовой отчетности. Некоторые из этих условных прав и обязанностей могут быть договорами страхования, находящимися в сфере применения МСФО (IFRS) 17.

(в ред. МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 N 125н)

AG9 В соответствии с МСФО (IAS) 17 "Аренда" договор финансовой аренды рассматривается прежде всего как право арендодателя получить и обязанность арендатора осуществить ряд платежей, которые практически не отличаются от совмещенных выплат основной суммы долга и процентов по договору займа. Арендодатель учитывает свою инвестицию в сумме дебиторской задолженности по договору аренды, а не сам сданный в аренду актив. С другой стороны, операционная аренда рассматривается прежде всего как договор в стадии исполнения, обязывающий арендодателя предоставлять в пользование актив в будущих периодах в обмен на возмещение, аналогичное вознаграждению за предоставление 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 тех 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 иного финансового актива, но он не приводит к существованию в настоящий момент времени права на получение денежных средств или иного финансового актива.

AG11 Активы (такие как предоплаченные расходы), с которыми связаны будущие экономические выгоды в виде получения товаров или услуг, а не в виде права получить денежные средства или иной финансовый актив, не являются финансовыми активами. Аналогично такие статьи, как отложенная выручка и большинство гарантийных обязательств, не являются финансовыми обязательствами, потому что отток связанных с ними экономических выгод представляет собой необходимость поставки товаров и услуг, а не предусмотренную договором обязанность выплатить денежные средства или передать иной финансовый актив.

AG12 Обязательства или активы недоговорного характера (такие как налоги на прибыль, которые возникают в результате нормативных требований, введенных государственными органами) не являются финансовыми обязательствами или финансовыми активами. Учет налогов на прибыль рассматривается в МСФО (IAS) 12. Аналогично обусловленные практикой обязанности, как этот термин определен в МСФО (IAS) 37 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы", не возникают в результате договоров и не являются финансовыми обязательствами.

Долевые инструменты

AG13 Примерами долевыми инструментами являются обыкновенные акции без права обратной продажи, некоторые инструменты с правом обратной продажи (см. пункты 16А и 16В), некоторые инструменты, налагающие на организацию обязанность передать другой стороне пропорциональную долю своих чистых активов только при ликвидации (см. пункты 16С и 16D), определенные типы привилегированных акций (см. пункты AG25 и AG26), а также варианты и выпущенные колл-опционы, позволяющие их держателю подписаться на покупку или купить фиксированное количество не предусматривающих обратную продажу обыкновенных акций организации-эмитента в обмен на фиксированную сумму денежных средств или иной финансовый актив. Обязанность организации выпустить или купить фиксированное количество своих собственных долевыми инструментами в обмен на фиксированную сумму денежных средств или иной финансовый актив является долевым инструментом данной организации (за исключением случая, указанного в пункте 22А). Однако, если такой договор предусматривает обязанность организации 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 также приводит к возникновению обязательства в размере приведенной стоимости суммы погашения (см. пункт AG27(а)). Эмитент обыкновенных акций без права обратной продажи принимает на себя обязательство в тот момент, когда он официально совершает действия для осуществления распределения и становится юридически обязанным перед акционерами осуществить это распределение. Такая ситуация может иметь место после объявления дивидендов, или в том случае, когда организация ликвидируется, и все активы, остающиеся после исполнения обязательств, подлежат распределению между акционерами.

AG14 Купленный колл-опцион или другой аналогичный договор, приобретенный организацией и дающий ей право выкупить фиксированное количество своих собственных долевыми инструментами в обмен на передачу фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива, не является финансовым активом этой организации (за исключением случая, указанного в пункте 22А). Вместо этого возмещение, выплачиваемое по такому договору, вычитается из собственного капитала.

Класс инструментов, субординированный по отношению ко всем другим классам (пункты 16А(б) и 16С(б))

AG14А Одной из характеристик, предусмотренных пунктами 16А и 16С, 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, организация оценивает требование по инструменту при ликвидации, как если бы она подлежала ликвидации на дату классификации этого инструмента. Организация должна провести повторный анализ классификации в случае какого-либо изменения в соответствующих обстоятельствах. Например, если организация 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, предусматривающий преимущественное право при ликвидации организации, не является тем инструментом, который дает право на пропорциональную долю чистых активов этой организации. Например, инструмент предусматривает преимущественное право при ликвидации, если он предоставляет держателю право на получение фиксированного дивиденда при ликвидации организации в дополнение к доле ее чистых активов, тогда как другие инструменты субординированного класса, предусматривающие право на пропорциональную долю чистых активов организации, не предоставляют такого же права при ликвидации.

AG14D Если организация имеет только один класс финансовых инструментов, то данный класс должен рассматриваться, как если бы он был субординированным по отношению ко всем другим классам.

Суммарные ожидаемые потоки денежных средств по инструменту на протяжении срока его действия (пункт 16A(e))

AG14E Суммарные потоки денежных средств, ожидаемые по инструменту на протяжении срока его действия, должны в основном определяться исходя из прибыли или убытка, изменения признанных чистых активов или справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов организации в течение срока действия данного инструмента. Прибыль или убыток и изменение признанных чистых активов должны оцениваться согласно требованиям соответствующих МСФО.

Сделки, заключаемые держателем инструмента не в качестве собственника организации (пункты 16A и 16C)

AG14F Держатель финансового инструмента с правом обратной продажи или инструмента, налагающего на организацию обязанность передать другой стороне пропорциональную долю своих чистых активов только при ликвидации, может заключить с организацией сделки, действуя не в качестве собственника. Например, держатель инструмента может одновременно быть работником организации. При оценке того, должен ли инструмент классифицироваться как долевой в соответствии с пунктом 16A или пунктом 16C, должны рассматриваться только те потоки денежных средств и предусмотренные договором условия и параметры инструмента, которые касаются держателя инструмента, выступающего в качестве собственника организации.

AG14G Примером является партнерство с ограниченной ответственностью, в котором имеются партнеры с ограниченной и с неограниченной ответственностью. Некоторые партнеры с неограниченной ответственностью могут предоставлять своей организации гарантию и получать вознаграждение за предоставление такой гарантии. В таких ситуациях гарантия и соответствующие потоки денежных средств относятся к держателям инструментов, действующим в качестве гарантов, а не в качестве собственников организации. Поэтому такая гарантия и соответствующие потоки денежных средств не привели бы к тому, чтобы считать партнеров с неограниченной ответственностью субординированными по отношению к партнерам с ограниченной ответственностью, и не принимались бы в расчет при оценке идентичности договорных условий по инструментам партнерства с ограниченной ответственностью и инструментам партнерства с неограниченной ответственностью.

AG14H Другим примером является соглашение об участии в прибыли или убытке, в рамках которого сумма прибыли или убытка распределяется между держателями инструментов исходя из объема предоставленных услуг или достижения целей по развитию бизнеса в течение текущего и предыдущих лет. Такие соглашения представляют собой сделки с держателями инструментов не в качестве собственников и не должны рассматриваться при оценке характеристик, перечисленных в пункте 16А или пункте 16С. Однако соглашения об участии в прибыли или убытке, в рамках которых сумма прибыли или убытка распределяется между держателями инструментов исходя из номинальной стоимости их инструментов относительно других инструментов данного класса, представляют собой сделки с держателями инструментов в качестве собственников и должны рассматриваться при оценке характеристик, перечисленных в пункте 16А или пункте 16С.

AG14I Потоки денежных средств и предусмотренные договором условия сделки, совершенной между держателем инструмента (действующим не в качестве собственника) и организацией-эмитентом, должны быть схожими с условиями эквивалентной сделки, которая могла бы быть совершена между стороной, не являющейся держателем инструмента, и организацией-эмитентом.

Отсутствие другого финансового инструмента или договора, предусматривающего суммарные потоки денежных средств, который значительно ограничивает или фиксирует величину остаточного дохода для держателя инструмента (пункты 16В и 16D)

AG14J Одним из условий классификации в качестве долевого инструмента того финансового инструмента, который в остальном удовлетворяет критериям, изложенным в пункте 16А или пункте 16С, является отсутствие у организации другого финансового инструмента или договора, (а) по которому суммарные потоки денежных средств по существу определяются исходя из прибыли или убытка, изменения признанных чистых активов или изменения справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов организации и (b) который значительно ограничивает или фиксирует величину остаточного дохода. Следующие инструменты, при их заключении на обычных коммерческих условиях со сторонами, не являющимися связанными по отношению к организации, с высокой вероятностью не будут препятствовать классификации инструментов, которые в остальном удовлетворяют критериям, изложенным в пункте 16А или пункте 16С, в качестве долевого:

(а) инструменты, по которым суммарные потоки денежных средств в основном зависят от определенных активов организации;

(b) инструменты, по которым суммарные потоки денежных средств основаны на проценте от выручки;

(с) договоры, целью которых является предоставление вознаграждения отдельным работникам за услуги, предоставленные организации;

(d) договоры, требующие выплаты незначительного процента от прибыли за предоставленные услуги или товары.

Производные финансовые инструменты

AG15 Финансовые инструменты включают как первичные инструменты (такие как дебиторская задолженность, кредиторская задолженность и долевого инструменты), так и производные финансовые инструменты (такие как финансовые опционы, фьючерсные и форвардные договоры, процентные и валютные свопы). Производные финансовые инструменты соответствуют определению финансового инструмента и, следовательно, входят в сферу применения настоящего стандарта.

AG16 Производные финансовые инструменты порождают права и обязанности, соответствующие тем, которые возникают при передаче одной стороной по договору инструмента другой его стороне одного или нескольких финансовых рисков, присущих базовому первичному финансовому инструменту. В момент заключения соответствующего договора производные финансовые инструменты предоставляют одной из сторон предусмотренное договором право обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой стороной на условиях, которые являются потенциально выгодными, или же возлагают на одну из сторон предусмотренную договором обязанность обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой стороной на условиях, которые являются потенциально невыгодными. Однако обычно <1> они не влекут за собой передачу первичного базового финансового инструмента в момент заключения договора, и не обязательно такая передача имеет место в момент окончания срока действия договора. Некоторые инструменты закрепляют как право, так и обязанность по осуществлению обмена. Поскольку условия обмена определяются при заключении соответствующего договора, по мере изменения цен на финансовых рынках эти условия могут становиться либо выгодными, либо невыгодными.

<1> Это справедливо для большинства, но не для всех производных инструментов. Например, в некоторых процентных свопах с условными суммами, выраженными в разных валютах, происходит обмен основными суммами при заключении договора (и обратный обмен - на дату завершения срока действия договора).

AG17 Пут- или колл-опцион, предусматривающий обмен финансовыми активами или финансовыми обязательствами (т.е. финансовыми инструментами, не являющимися собственными долевыми инструментами организации), предоставляет его держателю право на получение потенциальных будущих экономических выгод, связанных с изменениями справедливой стоимости финансового инструмента, лежащего в основе соответствующего договора. И наоборот, продавец опциона принимает на себя обязанность отказаться от потенциальных будущих экономических выгод или понести потенциальные убытки, связанные с изменениями справедливой стоимости базового финансового инструмента. Предусмотренные договором право держателя и обязанность продавца отвечают определению финансового актива и финансового обязательства соответственно. Базовым финансовым инструментом договора опциона может быть любой финансовый актив, включая акции других организаций и процентные инструменты. Опцион может содержать требование к продавцу выпустить долговой инструмент, а не передать финансовый актив, но в случае исполнения данного опциона его базовый инструмент станет финансовым активом держателя опциона. Право держателя опциона обменять финансовый актив на потенциально выгодных условиях и обязанность продавца обменять финансовый актив на потенциально невыгодных условиях отличаются от лежащего в их основе базового финансового актива, подлежащего обмену при исполнении этого опциона. Вероятность исполнения опциона никак не влияет на характер имеющегося у держателя права и имеющейся у продавца обязанности.

AG18 Другим примером производного финансового инструмента является форвардный договор, предусматривающий расчеты через шесть месяцев, по условиям которого одна сторона (покупатель) обещает передать 1 000 000 д. е. денежными средствами в обмен на государственные облигации с фиксированной процентной ставкой и номинальной стоимостью 1 000 000 д. е., а другая сторона (продавец) обещает передать государственные облигации с фиксированной процентной ставкой и номинальной стоимостью 1 000 000 д. е. в обмен на денежные средства в сумме 1 000 000 д. е. В течение этих шести месяцев обе стороны имеют предусмотренное договором право и предусмотренную договором обязанность обменяться финансовыми инструментами. Если рыночная цена государственных облигаций поднимется выше 1 000 000 д. е., то условия будут выгодными для покупателя и невыгодными для продавца; если рыночная цена опустится ниже 1 000 000 д. е., эффект будет обратным. Покупатель имеет предусмотренное

договором право (финансовый актив), аналогичное праву держателя колл-опциона, и предусмотренную договором обязанность (финансовое обязательство), аналогичную обязанности эмитента пут-опциона; продавец имеет предусмотренное договором право (финансовый актив), аналогичное праву держателя пут-опциона, и предусмотренную договором обязанность (финансовое обязательство), аналогичную обязанности эмитента колл-опциона. Как и в случае с опционами, эти предусмотренные договором права и обязанности составляют финансовые активы и финансовые обязательства, являющиеся самостоятельными и отличными от базовых финансовых инструментов (соответствующие облигации и денежные средства, подлежащие обмену). Обе стороны по форвардному договору обязаны исполнить его в оговоренное время, тогда как исполнение договора опциона будет иметь место только в том случае и тогда, если и когда держатель опциона решит его исполнить.

AG19 Право или обязанность произвести будущий обмен предусматривается во многих других типах производных инструментов, включая процентные и валютные свопы, договоры "кэп", "коллар" и "флор" на процентную ставку, обязательства по предоставлению займов, соглашение о выпуске долговых ценных бумаг и аккредитивы. Договор процентного свопа может рассматриваться как разновидность форвардного договора, 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 договоры представляют собой другую разновидность форвардных договоров, отличающихся главным образом тем, что эти договоры стандартизированы и обращаются на бирже.

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

AG20 Договоры на покупку или продажу нефинансовых объектов не отвечают определению финансового инструмента, так как предусмотренное договором право одной из сторон получить нефинансовый актив или услугу и соответствующая обязанность другой стороны не создают ни для одной из сторон существующего права или существующей обязанности получить, передать или обменять финансовый актив. Например, договоры, расчеты по которым могут быть урегулированы только путем получения или поставки нефинансового объекта (например, опцион, фьючерсный или форвардный договор на серебро), не являются финансовыми инструментами. Многие товарные договоры относятся к этому типу. Некоторые из них стандартизированы по форме и обращаются на организованных рынках почти таким же образом, как и некоторые производные финансовые инструменты. Например, товарный фьючерсный договор 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 этот договор, фактически торгуют лежащим в его основе товаром. Возможность купить или продать товарный договор за денежные средства, легкость, с которой он может быть куплен или продан, и возможность договориться о денежном урегулировании обязанности получить или поставить товар не меняют фундаментальный характер этого договора таким образом, чтобы создать финансовый инструмент. Однако некоторые договоры на покупку или продажу нефинансовых объектов, расчеты по которым могут быть осуществлены на нетто-основе или посредством обмена финансовыми инструментами или нефинансовый объект которых может быть свободно конвертирован в денежные средства, входят в сферу применения настоящего стандарта, как если бы они являлись финансовыми инструментами (см. пункт 8).

AG21 За исключением ситуаций, предусмотренных МСФО (IFRS) 15 "Выручка по договорам с покупателями", договор, который предусматривает получение или поставку физических активов, не имеет своим результатом возникновение финансового актива у одной стороны и финансового обязательства у другой, кроме случаев, когда соответствующий платеж по нему отложен на период после момента передачи физического актива. Такая ситуация возникает при покупке или продаже товаров на условиях коммерческого кредита.

(в ред. МСФО (IFRS) 15, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

AG22 Некоторые договоры имеют привязку к товарам, но при этом не предполагают расчеты путем физического получения или поставки 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 умножения превалирующей на дату погашения облигации рыночной цены нефти на фиксированный объем нефти. Основная сумма индексируется на изменение цены товара, но ее погашение осуществляется 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 право обменять финансовый актив на нефинансовый. Например, имеющая привязку к нефти облигация может давать своему держателю право на получение периодических фиксированных процентных выплат и фиксированной суммы при наступлении срока погашения и при этом предусматривать для него опцион обменять основную сумму долга на фиксированный объем нефти. Заинтересованность в реализации этого опциона будет меняться время от времени в зависимости от справедливой стоимости нефти относительно коэффициента обмена денежных средств на нефть (цены обмена), заложенного в облигации. Намерения держателя облигации в отношении реализации опциона не влияют на сущность активов, составляющих инструмент. Финансовый актив держателя облигации и финансовое обязательство ее эмитента делают эту облигацию финансовым инструментом независимо от создания и других типов активов и обязательств.

AG24 [Удален]

Представление

Обязательства и собственный капитал (пункты 15 - 27)

Отсутствие предусмотренной договором обязанности передать денежные средства или иной финансовый актив (пункты 17 - 20)

AG25 Привилегированные акции могут выпускаться с различными правами. При решении вопроса о том, является ли привилегированная акция финансовым обязательством или долевым инструментом, эмитент оценивает конкретные права, предусматриваемые этой акцией, для того чтобы определить, обладает ли она основными характеристиками финансового обязательства. Например, привилегированная акция, которая предусматривает ее выкуп в определенный день или по выбору ее держателя, содержит финансовое обязательство, так как эмитент имеет обязанность передать финансовые активы держателю акции. Потенциальная неспособность эмитента выполнить свои обязанности по погашению привилегированной акции в тот момент, когда это потребуется по договору, будь то по причине недостаточности средств, из-за административных ограничений или недостаточной прибыли или резервов, не отменяет этой обязанности. Право эмитента на выкуп этих акций за денежные средства не отвечает определению финансового обязательства, потому что эмитент не имеет существующей обязанности передать финансовые активы акционерам. В данном случае выкуп акций производится только по усмотрению эмитента. Однако обязательство может возникнуть в тот момент, когда эмитент воспользуется своим правом, как правило, посредством формального уведомления акционеров о намерении выкупить акции.

AG26 Когда привилегированные акции являются непогашаемыми, соответствующая классификация определяется другими правами, которые предусмотрены ими. Вопрос о

классификации решается на основе анализа сущности соглашений и исходя из определений финансового обязательства и долевого инструмента. Когда выплаты держателям привилегированных акций, кумулятивных или некумулятивных, производятся по усмотрению эмитента, эти акции являются долевыми инструментами. На классификацию привилегированной акции как долевого инструмента или финансового обязательства не влияют, например:

(a) история осуществления выплат;

(b) намерение осуществлять выплаты в будущем;

(c) возможное отрицательное влияние на цену обыкновенных акций эмитента, если выплаты не будут осуществлены (по причине ограничений на выплату дивидендов по обыкновенным акциям в случае невыплаты дивидендов по привилегированным акциям);

(d) величина имеющихся у эмитента резервов;

(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.

Урегулирование собственными долевыми инструментами организации (пункты 21 - 24)

AG27 Следующие примеры иллюстрируют, как классифицировать различные виды договоров в отношении собственных долевого инструмента организации:

(a) договор, урегулирование которого организация осуществит путем получения или передачи фиксированного количества собственных акций без получения какого-либо возмещения или посредством обмена фиксированного количества собственных акций на фиксированную сумму денежных средств или иного финансового актива, является долевым инструментом (кроме случая, указанного в пункте 22A). Соответственно, любое возмещение, полученное или выплаченное по такому договору, относится непосредственно в собственный капитал или вычитается из него. Примером является выпущенный опцион на акции, который дает право контрагенту купить фиксированное количество акций организации за фиксированную сумму денежных средств. Однако если по договору от организации требуется выкупить (погасить) свои собственные акции за денежные средства или иной финансовый актив на установленную или определимую дату либо по требованию, то организация также признает финансовое обязательство в размере приведенной стоимости суммы погашения (за исключением инструментов, обладающих всеми характеристиками и удовлетворяющих условиям, предусмотренным пунктами 16A и 16B или пунктами 16C и 16D). Примером является обязанность организации по форвардному договору выкупить фиксированное количество своих собственных акций за фиксированную сумму денежных средств.

(b) Обязанность организации выкупить свои собственные акции за денежные средства приводит к возникновению финансового обязательства, равного приведенной стоимости суммы погашения, даже если количество акций, которое организация обязана выкупить, не фиксировано или если эта обязанность поставлена в зависимость от того, воспользуется ли контрагент своим правом требования выкупа (кроме случаев, указанных в пунктах 16A и 16B или пунктах 16C и 16D). Примером условной обязанности является выпущенный опцион, согласно которому организация должна будет выкупить свои собственные акции за денежные средства, если контрагент исполнит свой опцион.

(c) Договор, который будет урегулирован денежными средствами или путем передачи иного финансового актива, является финансовым активом или финансовым обязательством, даже если

сумма денежных средств или иного финансового актива, которая будет получена или передана, основывается на изменениях рыночной цены собственных долевых инструментов организации (за исключением случаев, указанных в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D). Примером является опцион на акции, предусматривающий урегулирование денежными средствами на нетто-основе.

(d) Договор, который будет урегулирован переменным количеством собственных акций организации, стоимость которых равна фиксированной сумме или сумме, основанной на изменениях базовой переменной (например, цены биржевого товара), является финансовым активом или финансовым обязательством. Примером является выпущенный опцион на покупку золота, который, в случае его исполнения, будет урегулирован на нетто-основе собственными финансовыми инструментами организации путем поставки организацией такого количества этих инструментов, чтобы их стоимость была равна стоимости договора опциона. Такой договор является финансовым активом или финансовым обязательством, даже если базовой переменной является цена собственных акций организации, а не цена золота. Аналогично договор, который будет урегулирован фиксированным количеством собственных акций организации, но права, предусматриваемые этими акциями, будут изменяться таким образом, что стоимость расчетов будет равна фиксированной сумме или сумме, основанной на изменениях базовой переменной, является финансовым активом или финансовым обязательством.

Положения договора об осуществлении расчетов при определенных условиях (пункт 25)

AG28 Согласно пункту 25, если положение договора об осуществлении расчетов при определенных условиях в части, согласно которой организация может быть обязана передать денежные средства или иной финансовый актив (либо урегулировать его иным способом, который отвечал бы классификации инструмента в качестве финансового обязательства), не является реалистичным, такое положение не влияет на классификацию финансового инструмента. Таким образом, договор, согласно которому расчеты денежными средствами или переменным количеством собственных акций организации потребуются только при возникновении исключительно редкого, крайне необычного и весьма маловероятного события, представляет собой долевой инструмент. Аналогично, условия договора могут запрещать расчеты фиксированным количеством собственных акций организации в обстоятельствах, находящихся вне контроля организации, однако если не существует реалистичной возможности возникновения таких обстоятельств, то уместна классификация такого договора как долевого инструмента.

Отражение в консолидированной финансовой отчетности

AG29 В консолидированной финансовой отчетности организация представляет неконтролирующие доли участия, т.е. доли других сторон в собственном капитале и доходах ее дочерних организаций, в соответствии с МСФО (IAS) 1 и МСФО (IFRS) 10. При классификации финансового инструмента (или его компонента) в консолидированной финансовой отчетности организация принимает во внимание все условия, согласованные между членами ее группы и держателями указанного инструмента, при определении того, имеет ли группа, рассматриваемая как единое целое, обязанность передать денежные средства или иной финансовый актив применительно к данному инструменту или урегулировать его способом, который отвечал бы его классификации как обязательства. Когда дочерняя организация в группе выпускает финансовый инструмент и при этом материнская организация или другая организация группы согласовывает дополнительные условия (например, гарантию) напрямую с держателями этого инструмента, группа может не иметь права избежать выплат по инструменту или его погашения. Несмотря на то, что дочерняя организация может правомерно классифицировать указанный инструмент без учета таких дополнительных условий в своей индивидуальной финансовой отчетности, влияние других соглашений между членами группы и держателями инструмента принимается во внимание в целях отражения в консолидированной финансовой отчетности договоров и сделок, заключенных группой как единым целым. Если имеет место такая обязанность или такое положение об

осуществлении расчетов, то инструмент (или его компонент, в отношении которого существует указанная обязанность) классифицируется как финансовое обязательство в консолидированной финансовой отчетности.

AG29A Инструменты некоторых типов, налагающие на организацию предусмотренную договором обязанность, классифицируются как долевые инструменты в соответствии с пунктами 16A и 16B или пунктами 16C 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 инструмента. Данное исключение не распространяется на классификацию неконтролирующих долей участия для целей консолидированной финансовой отчетности. Следовательно, инструменты, классифицируемые в отдельной или индивидуальной финансовой отчетности как долевые инструменты в соответствии либо с пунктами 16A и 16B, либо с пунктами 16C и 16D, которые представляют собой неконтролирующие доли участия, классифицируются как обязательства в консолидированной финансовой отчетности группы.

Составные финансовые инструменты (пункты 28 - 32)

AG30 Пункт 28 применяется только к эмитентам непроизводных составных финансовых инструментов. Пункт 28 не регулирует вопросы составных финансовых инструментов с позиции держателей. Вопросы классификации и оценки финансовых активов, являющихся составными финансовыми инструментами, с позиции их держателей регулируются МСФО (IFRS) 9. (п. AG30 в ред. МСФО (IFRS) 9, утв. Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н)

AG31 Распространенной формой составного финансового инструмента является долговой инструмент со встроенным опционом на конвертацию, например облигация, конвертируемая в обыкновенные акции эмитента, без каких-либо других встроенных производных характеристик. Пункт 28 требует, чтобы эмитент такого финансового инструмента отдельно представлял долговой и долевой компоненты в отчете о финансовом положении следующим образом:

(а) Обязанность 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 долгового компонента равняется приведенной стоимости определенных договором будущих потоков денежных средств, дисконтированных по текущей рыночной процентной ставке, применяемой к инструментам, имеющим сопоставимый уровень кредитного риска и обеспечивающим по существу такие же потоки денежных средств, на таких же условиях, но без опциона на конвертацию.

(b) Долевым инструментом является встроенный опцион на конвертацию обязательства в собственный капитал эмитента. Этот опцион имеет стоимость при первоначальном признании, даже если на этот момент он имеет статус "вне денег".

AG32 При конвертации конвертируемого инструмента на дату наступления срока погашения организация прекращает признание долгового компонента и признает его в составе собственного капитала. Первоначальный долевой компонент остается в составе собственного капитала (хотя он может быть переведен из одной строки собственного капитала в другую). При конвертации на дату наступления срока погашения не возникает ни прибыли, ни убытка.

AG33 Когда организация прекращает действие конвертируемого инструмента до наступления срока погашения путем досрочного погашения или выкупа, при котором первоначальные права конвертации не изменяются, организация распределяет выплаченное возмещение и любые затраты по совершению сделки выкупа или погашения между долговым и долевым компонентами инструмента на дату соответствующей сделки. Метод, используемый для распределения

выплаченного возмещения и затрат по совершению сделки на отдельные компоненты, должен соответствовать тому методу, который был использован при первоначальном распределении на отдельные компоненты поступлений, полученных организацией в момент выпуска конвертируемого инструмента, в соответствии с пунктами 28 - 32.

AG34 После распределения полученного возмещения возникшие при этом прибыль или убыток отражаются в соответствии с принципами учета, применимыми к соответствующему компоненту, следующим образом:

(a) сумма прибыли или убытка, относящаяся к долговому компоненту, признается в составе прибыли или убытка; и

(b) сумма возмещения, относящаяся к долевым компоненту, признается в составе собственного капитала.

AG35 Организация может внести изменения в условия конвертируемого инструмента, чтобы стимулировать досрочную конвертацию, например предложив более выгодный коэффициент конвертации или выплату дополнительного возмещения в случае конвертации ранее определенной даты. Разница, возникшая на дату изменения условий, между справедливой стоимостью возмещения, которое держатель получает при конвертации инструмента согласно пересмотренным условиям, и справедливой стоимостью возмещения, которое держатель получил бы согласно первоначальным условиям, признается как убыток в составе прибыли или убытка.

Собственные выкупленные акции (пункты 33 - 34)

(в ред. МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 N 125н)

AG36 Собственные долевыми инструментами организации не признаются в качестве финансового актива независимо от причин, по которым они выкуплены. Пункт 33 требует от организации, выкупающей свои собственные долевыми инструментами, вычитать эти долевыми инструментами из собственного капитала (но см. также пункт 33А). Однако в случаях, когда организация удерживает свои собственные долевыми инструментами от имени других лиц, например, финансовый институт удерживает собственные долевыми инструментами от имени клиента, имеют место агентские отношения, и в результате такие инструментами не включаются в отчет о финансовом положении организации.

(в ред. МСФО (IFRS) 17, утв. Приказом Минфина России от 04.06.2018 N 125н)

Проценты, дивиденды, убытки и прибыли (пункты 35 - 41)

AG37 Следующий пример иллюстрирует применение пункта 35 к составному 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 организации до даты такого выкупа. Такой инструмент является составным финансовым инструментом, в котором долговой компонент равен приведенной стоимости суммы погашения. Амортизация дисконта по этому компоненту признается в составе прибыли или убытка и классифицируется как процентный расход. Все выплаченные дивиденды относятся к долевым компоненту и, соответственно, признаются как распределение прибыли или убытка. Аналогичный порядок учета применялся бы в случае, если бы погашение инструмента не было обязательным, но могло быть произведено по усмотрению держателя или же если бы акция в обязательном порядке подлежала конвертации в переменное количество обыкновенных акций, рассчитываемое так, чтобы быть равной фиксированной сумме или сумме, основанной на изменениях базовой переменной (например, 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 [Удален]

Критерий, предусматривающий, что у организации "в настоящий момент имеется юридически защищенное право осуществить зачет признанных сумм" (пункт 42(a))

AG38A Право на проведение зачета может иметь место в настоящий момент либо быть обусловлено некоторым событием в будущем (например, право может возникать или становиться исполнимым только при наступлении какого-либо события в будущем, такого как дефолт, несостоятельность или банкротство одного из контрагентов). Даже если право на проведение зачета не обусловлено некоторым событием в будущем, может быть так, что юридически защищенным оно является только в ходе обычной деятельности организации, или в случае дефолта, или в случае несостоятельности либо банкротства одного или всех контрагентов.

AG38B Для того чтобы выполнялся критерий пункта 42(a), организация должна в настоящий момент иметь юридически защищенное право на проведение зачета. Это означает, что право на проведение зачета:

- (a) не должно быть обусловлено событием в будущем; и
- (b) должно быть юридически защищенным во всех следующих обстоятельствах:
 - (i) в ходе обычной деятельности;
 - (ii) в случае дефолта; и
 - (iii) в случае несостоятельности или банкротства организации или кого-либо из контрагентов.

AG38C Характер и объем права на проведение зачета, включая любые условия, касающиеся его исполнения, а также вопрос о том, сохраняется ли оно в случае дефолта, несостоятельности или банкротства, могут отличаться в разных юрисдикциях. Следовательно, нельзя предполагать, что право на проведение зачета вне хода обычной деятельности всегда имеется у организации. Например, законодательство в отношении банкротства или несостоятельности в той или иной юрисдикции может в некоторых обстоятельствах запрещать или ограничивать право на проведение зачета в случае банкротства или несостоятельности.

AG38D Чтобы убедиться в том, что право на проведение зачета является юридически защищенным в ходе обычной деятельности, в случае дефолта, а также в случаях несостоятельности или банкротства организации и всех контрагентов (как указано в пункте AG38B(b)), следует рассмотреть требования законодательства, действующего применительно к взаимоотношениям между сторонами (например, положения договоров, законодательные акты, регулирующие исполнение договоров, либо законодательные акты, регулирующие вопросы возникновения дефолта, несостоятельности или банкротства, применимые к сторонам договора).

Критерий, предусматривающий, что организация "намеревается произвести расчеты на нетто-основе или реализовать актив и исполнить обязательство одновременно" (пункт 42(b))

AG38E Для того чтобы выполнялся критерий пункта 42(b), организация должна иметь намерение произвести расчеты на нетто-основе либо реализовать актив и исполнить обязательство одновременно. Несмотря на то, что организация может располагать правом на проведение расчетов на нетто-основе, она тем не менее может реализовать актив и исполнить обязательство отдельно.

AG38F Если организация может произвести взаиморасчеты таким образом, что результат будет фактически эквивалентен расчетам на нетто-основе, то критерий расчетов на нетто-основе из пункта 42(b) для такой организации будет выполняться. Это произойдет только в том случае, если механизм расчетов на валовой основе обладает характеристиками, которые приводят к несущественному кредитному риску и риску ликвидности или исключают их, и обеспечивает обработку дебиторской и кредиторской задолженности в рамках единого процесса или цикла проведения расчетов. Например, критерий проведения расчетов на нетто-основе из пункта 42(b) будет выполняться для системы расчетов на валовой основе, обладающей всеми следующими характеристиками:

(a) финансовые активы и финансовые обязательства, разрешенные к зачету, представляются для обработки в один и тот же момент времени;

(b) после того как финансовые активы и финансовые обязательства представлены для обработки, стороны договора обязаны выполнить обязанность по проведению расчетов;

(c) отсутствует возможность изменения денежных потоков, возникших по активам и обязательствам после того, как они были представлены для обработки (кроме случаев, когда обработка не будет произведена - см. подпункт (d) ниже);

(d) расчеты по активам и обязательствам, обеспеченным ценными бумагами, будут произведены посредством передачи ценных бумаг или с помощью аналогичной системы (например, поставка против платежа) таким образом, что если передача ценных бумаг не происходит, то обработка соответствующей дебиторской или кредиторской задолженности, для которой данные ценные бумаги являются обеспечением, также не происходит (и наоборот);

(e) операции, которые не были произведены, как указано в подпункте (d), будут повторно представляться для обработки до того момента, пока расчеты по ним не будут произведены;

(f) расчеты производятся посредством одной и той же организации по осуществлению расчетов (например, расчетного банка платежной системы, центрального банка или центрального депозитария ценных бумаг); и

(g) имеется механизм кредитования в рамках одного дня, который позволяет привлечь достаточные суммы по овердрафту для того, чтобы на дату расчетов обеспечить каждой из сторон проходимость платежей, и имеется практически полная уверенность в том, что стороны воспользуются механизмом кредитования в рамках одного дня, если возникнет такая потребность.

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 имитировать характеристики другого инструмента. Например, долгосрочный долговой инструмент с плавающей процентной ставкой, объединенный с процентным свопом, который предусматривает получение платежей, рассчитанных по плавающей процентной ставке, и перечисление платежей, рассчитанных по фиксированной процентной ставке, синтезирует долгосрочный долговой инструмент с фиксированной ставкой. Каждый из отдельных финансовых инструментов, составляющих вместе "синтетический инструмент", представляет собой предусмотренное договором право или предусмотренную договором обязанность со своими собственными условиями, и при этом каждый из них может быть передан или урегулирован отдельно. Каждый финансовый инструмент подвержен рискам, которые могут отличаться от тех рисков, которым подвержены другие финансовые инструменты. Соответственно, когда один из финансовых инструментов в "синтетическом инструменте" является активом, а другой - обязательством, они не взаимозачитываются и не представляются в отчете о финансовом положении организации на нетто-основе, за исключением случаев, когда они отвечают критериям для взаимозачета, содержащимся

в пункте 42.

AG40 [Удален]
