

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 9

«Повторная оценка встроенных производных инструментов»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка*»,
- МСФО (IFRS) 1 «*Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности*»,
- МСФО (IFRS) 3 «*Объединения бизнеса*».

Исходная информация

- 1 МСФО (IAS) 39 пункт 10 описывает встроенный производный инструмент как «компонент гибридного (комбинированного) инструмента (включающего также основной договор, не являющийся производным инструментом), оказывающий такой эффект, что некоторые потоки денежных средств по данному комбинированному инструменту изменяются тем же образом, который присущ самостоятельному производному инструменту».
- 2 МСФО (IAS) 39 пункт 11 требует, чтобы встроенный производный инструмент был отделен от основного договора и учитывался как производный инструмент в том и только в том случае, когда:
 - (a) экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента не являются тесно связанными с экономическими характеристиками и рисками основного договора;
 - (b) отдельный инструмент с теми же условиями, что и встроенный производный инструмент, отвечал бы определению производного инструмента; и
 - (c) соответствующий гибридный (комбинированный) инструмент не оценивается по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период (т.е. производный инструмент, встроенный в финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период, не отделяется).

Сфера применения

- 3 С учетом изложенного ниже в пунктах 4 и 5, настоящее разъяснение применяется ко всем встроенным производным инструментам, входящих в сферу применения МСФО (IAS) 39.
- 4 Настоящее разъяснение не рассматривает вопросы переоценки стоимости, возникающие в связи с повторной оценкой встроенных производных инструментов.
- 5 Настоящее разъяснение не рассматривает вопросы приобретения договоров со встроенными производными инструментами:
 - (a) в сделке по объединению бизнеса (в соответствии с МСФО (IFRS) «*Объединения бизнеса*» в редакции 2008 г.);
 - (b) при объединении предприятий или бизнесов, находящихся под общим контролем как описывается в пунктах В1–В4 МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.); или
 - (c) при формировании совместного предпринимательства в соответствии с МСФО (IAS) 31 «*Участие в совместно предпринимательстве*»

или их возможную повторную оценку на дату приобретения.¹

Вопрос

- 6 МСФО (IAS) 39 требует, чтобы в тот момент, когда предприятие впервые становится стороной по договору, оно оценивало, следует ли отделить от основного договора какие-либо содержащиеся в договоре встроенные производные инструменты и учитывать их как производные инструменты в соответствии с требованиями настоящего стандарта. Настоящее разъяснение решает следующие вопросы:
- (a) Требуется ли МСФО (IAS) 39 проводить такую оценку только когда предприятие впервые становится стороной по договору, или эта оценка подлежит пересмотру на протяжении всего срока действия договора?
 - (b) Следует ли предприятию, впервые применяющему МСФО, производить свою оценку исходя из условий, существовавших в тот момент, когда предприятие впервые стало стороной по договору, или исходя из условий, существующих на дату перехода предприятия на МСФО?

Консенсус

- 7 Предприятие должно оценить, нужно ли отделять встроенный производный инструмент от основного договора и учитывать его как производный инструмент, в тот момент, когда оно впервые становится стороной по договору. Последующая повторная оценка запрещена, если (а) условия договора не были скорректированы таким образом, что существенно изменились потоки денежных средств, первоначально ожидаемые по договору или (б) реклассификация финансового актива оценивается не по справедливой стоимости через категорию прибыли или убытка, и в таких случаях требуется повторная оценка. Предприятие определяет, является ли изменение потоков денежных средств существенным, рассматривая, насколько изменились будущие потоки денежных средств, ожидаемые от встроенного производного инструмента, основного договора или и того, и другого вместе, и являются ли эти изменения существенными по сравнению с ранее ожидавшимися по этому договору потоками денежных средств.
- 7A Оценка того, нужно ли отделять встроенный производный инструмент от основного договора и учитывать его как производный инструмент согласно реклассификации финансового актива не по справедливой стоимости через категорию прибыли или убытка в соответствии с пунктом 7, должна быть сделана на основе тех фактов, которые имелись на более позднюю дату:
- (a) когда предприятие впервые становится стороной по договору; и
 - (b) условия договора не были скорректированы таким образом, что существенно изменились потоки денежных средств, первоначально ожидаемые по договору.
- Для целей данной оценки пункт 11 (с) МСФО (IAS) 39 не применяется (т.е. гибридный (комбинированный) договор должен учитываться, как если бы он не был оценен по справедливой стоимости с изменениями в справедливой стоимости, признанными в составе прибыли или убытка). Если предприятие не в состоянии сделать такую оценку гибридный (комбинированный) договор по-прежнему классифицируется по справедливой стоимости через прибыль или убыток в полном объеме.
- 8 Предприятие, впервые применяющее МСФО, должно оценить необходимость отделения встроенного производного инструмента от основного договора и его учета как производного инструмента исходя из условий, которые существовали на более позднюю из двух дат: дату, когда оно стало стороной по договору, и дату осуществления повторной оценки согласно требованиям пункта 7.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

- 9 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 июня 2006 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении какого-либо периода, начинающегося до 1 июня 2006 г., то оно обязано раскрыть этот факт. Настоящее разъяснение должно применяться ретроспективно.

¹ МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) рассматривает вопросы приобретения договоров со встроенными производными инструментами в сделке по объединению бизнеса

- 10 В пункт 7 Разъяснение КРМФО (IFRIC) 9 «*Встроенные производные инструменты*» (поправки к Разъяснению КРМФО (IFRIC) 9 и МСФО (IAS) 39), выпущенные в марте 2009 года, были внесены поправки и добавлен пункт 7А. Предприятие должно применять настоящие поправки в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 30 июня 2009 г. или после этой даты.
- 11 Публикация «*Улучшения в МСФО (IFRSs)*», выпущенная в мае 2008 г., внесла поправки в пункт 5, выпущенной в апреле 2009г. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применяет МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, ему следует применить эту поправку в отношении более раннего периода и раскрыть этот факт.