

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32

ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ: ПОДАННЯ

МЕТА

1. [Вилучено]
2. Мета цього Стандарту полягає у визначенні принципів для подання фінансових інструментів як зобов'язань або як власного капіталу і для згортання фінансових активів і фінансових зобов'язань. Він поширюється на класифікацію (з точки зору емітента) фінансових інструментів як фінансових активів, фінансових зобов'язань та інструментів власного капіталу; на класифікацію пов'язаних з ними відсотків, дивідендів, збитків та прибутків, а також на обставини, за яких слід згортати фінансові активи та фінансові зобов'язання.
3. Принципи, подані в цьому Стандарті, доповнюють принципи визнання та оцінки фінансових активів та фінансових зобов'язань, подані в МСБО 39 „Фінансові інструменти: визнання та оцінка”, і принципи розкриття інформації щодо них, подані в МСФЗ 7 „Фінансові інструменти: розкриття”.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ

4. Цей Стандарт слід застосовувати всім суб'єктам господарювання до всіх типів фінансових інструментів, окрім:
 - а) тих часток у дочірніх, асоційованих або спільних підприємствах, які обліковуються згідно з МСБО 27 „Консолідовані та окремі фінансові звіти”, МСБО 28 „Інвестиції в асоційовані підприємства” або МСБО 31 „Частки в спільних підприємствах”. Проте в деяких випадках МСБО 27, МСБО 28 або МСБО 31 дозволяють суб'єктам господарювання обліковувати частки у дочірньому, асоційованому або спільному підприємстві відповідно до МСБО 39. У таких випадках суб'єктам господарювання слід застосовувати вимоги цього Стандарту. Суб'єктам господарювання слід застосовувати цей Стандарт до всіх похідних інструментів на частки у дочірніх, асоційованих або спільних підприємствах;
 - б) прав та зобов'язань працедавців згідно з програмами виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 „Виплати працівникам”;
 - в) [вилучений]
 - г) страхових контрактів, як визначено в МСФЗ 4 „Страхові контракти”. Проте цей Стандарт застосовується до похідних інструментів, убудованих у страхові контракти, якщо МСБО 39 вимагає від суб'єкта господарювання обліковувати їх окремо. Крім того, якщо для визнання та оцінки контрактів про фінансові гарантії емітент застосовує МСБО 39, він має застосовувати для зазначених контрактів

цей стандарт, але йому слід застосовувати МСФЗ 4, якщо для визнання та оцінки контрактів про фінансові гарантії (відповідно до параграфу 4(г) МСФЗ 4) емітент обирає застосування МСФЗ 4.

- г) фінансових інструментів, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 4, оскільки вони містять характеристику дискреційної участі. Емітент таких інструментів звільняється від застосування до цих характеристик параграфів 15-32 та К325-К335 цього Стандарту стосовно розмежування на інструменти фінансових зобов'язань та інструменти власного капіталу. Однак на ці інструменти поширюються всі інші вимоги цього Стандарту. Крім того, цей Стандарт застосовується до похідних інструментів, які вбудовані в ці інструменти (див. МСБО 39);
- д) фінансових інструментів, контрактів та зобов'язань за операціями, платіж за якими здійснюється на основі акцій, до яких застосовується МСФЗ 2 „Платіж на основі акцій”, за винятком:
 - і) контрактів у межах сфери застосування параграфів 8-10 цього Стандарту, до яких застосовується цей Стандарт;
 - іі) параграфів 33 та 34 цього Стандарту, які слід застосовувати до власних викуплених акцій, придбаних, проданих, випущених або анульованих у зв'язку з програмами опціонів на акції для працівників, програмами придбання акцій працівниками та всіма іншими угодами про платіж на основі акцій.

5-7. [Вилучено]

- 8. **Цей Стандарт слід застосовувати до тих контрактів на придбання чи продаж нефінансової статті, погашення яких можна здійснювати на нетто-основі грошовими коштами чи іншим фінансовим інструментом або шляхом обміну фінансових інструментів, ніби ці контракти є фінансовими інструментами, за винятком контрактів, які були укладені та залишаються утримуваними з метою отримання чи надання нефінансової статті згідно з вимогами суб'єкта господарювання до очікуваного придбання, продажу чи використання.**
- 9. Існують різні способи погашення контрактів на придбання чи продаж на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи обміном фінансових інструментів. Вони охоплюють випадки, коли:
 - а) умови контракту дозволяють іншій стороні погашати його на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи шляхом обміну фінансових інструментів;
 - б) в умовах контракту чітко не визначена можливість розраховуватися на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи шляхом обміну фінансових інструментів, але суб'єкт господарювання практикує розрахунки за подібними контрактами на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи шляхом

обміну фінансових інструментів (або з контрагентом, укладаючи контракти про взаємну компенсацію, або продаючи контракт до строку його здійснення чи втрати чинності);

- в) суб'єкт господарювання стосовно подібних контрактів практикує отримання основного інструмента та його продаж протягом короткострокового періоду після отримання з метою генерування прибутку від короткострокових коливань ціни або дилерської маржі;
- г) нефінансова стаття, яка є предметом контракту, вільно конвертується у грошові кошти.

Контракт, до якого застосовується б) або в), не укладається з метою отримання чи надання нефінансової статті згідно з вимогами суб'єкта господарювання щодо очікуваної купівлі, продажу чи використання і, відповідно, на нього поширюється сфера застосування цього Стандарту. Інші контракти, до яких застосовується параграф 8, оцінюються, щоб визначити, чи були вони укладені та чи залишаються утримуваними з метою отримання або надання нефінансової статті згідно з вимогами суб'єкта господарювання щодо очікуваної купівлі, продажу чи використання і, відповідно, чи поширюється на них сфера застосування цього Стандарту.

10. Проданий опціон на придбання чи продаж нефінансової статті, який можна погасити на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи шляхом обміну фінансових інструментів згідно з 9 а) або г) перебуває у сфері застосування цього Стандарту. Такий контракт не можна укласти з метою отримання чи надання нефінансової статті згідно з вимогами суб'єкта господарювання щодо очікуваної купівлі, продажу чи використання.

ВИЗНАЧЕННЯ (див. також параграфи К33-К323)

11. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Інструмент власного капіталу – це будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Інструмент, з правом дострокового погашення – це фінансовий інструмент, який надає його утримувачеві право повернути цей інструмент емітенту за грошові кошти або інший фінансовий актив, або який автоматично повертається емітенту в разі виникнення невизначеної майбутньої події, у випадку смерті утримувача інструмента або його виходу на пенсію.

Справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Фінансовий актив – це будь-який актив, що є:

- а) грошовими коштами;
- б) інструментом власного капіталу іншого суб'єкта господарювання;

- в) контрактним правом:
 - i) отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого суб'єкта господарювання,
або
 - ii) обмінювати фінансові інструменти з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно сприятливими,
або
- г) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є:
 - i) непохідним інструментом, за який суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний отримати змінну кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання,
або
 - ii) похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обміном фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання. З цією метою до інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання не включають: фінансові інструменти з правом дострокового погашення, класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з параграфами 16А та 16Б; інструменти, які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання при ліквідації і класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з параграфами 16В та 16Г, або інструменти, що самі є контрактами на майбутнє отримання або надання інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання.

Фінансове зобов'язання – це будь-яке зобов'язання, що є:

- а) контрактним зобов'язанням:
 - i) надавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому суб'єктові господарювання,
або
 - ii) обмінюватися фінансовими інструментами або фінансовими зобов'язаннями з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно несприятливими для суб'єкта господарювання,
або
- б) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є

i) непохідним інструментом, за яким суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний надавати змінну кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання,

або

ii) похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуся або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обмін фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання. З цією метою до інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання не включають: фінансові інструменти з правом дострокового погашення, класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з параграфами 16А та 16Б; інструменти, які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації і які класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з параграфами 16В та 16Г, або інструменти, які самі є контрактами на майбутнє отримання або надання інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання.

В якості винятку інструмент, який відповідає визначенню фінансового зобов'язання, класифікується як інструмент власного капіталу, якщо він має всі три ознаки і задовольняє умовам, визначеним у параграфах 16А та 16Б або в параграфах 16В та 16Г.

Фінансовий інструмент – це будь-який контракт, який приводить до фінансового активу одного суб'єкта господарювання і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу іншого суб'єкта господарювання.

12. Наступні терміни визначені в параграфі 9 МСБО 39 і використовуються в цьому Стандарті в значенні, встановленому МСБО 39:

- амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання;
- доступні для продажу фінансові активи;
- припинення визнання;
- похідний інструмент;
- метод ефективного відсотка;
- фінансовий актив або фінансове зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку;
- тверде зобов'язання;
- прогнозована операція;
- ефективність хеджування;
- об'єкт хеджування;
- інструмент хеджування;

- утримувані до погашення інвестиції;
 - позики та дебіторська заборгованість;
 - придбання або продаж за стандартною процедурою;
 - витрати на операції.
13. У цьому Стандарті терміни „контракт” та „контрактний” стосуються угоди між двома або кількома сторонами з чітко визначеними економічними наслідками, яких сторони майже не можуть уникнути, тому що закон, як правило, вимагає здійснення такої угоди. Контракти, а значить і фінансові інструменти, можуть набирати різноманітних форм; вони необов’язково складаються у письмовій формі.
14. У цьому Стандарті „суб’єкт господарювання” означає фізичні особи, товариства, корпоративні органи, трасти та урядові агентства.

ПОДАННЯ

Зобов’язання та власний капітал (див. також параграфи К313-К3143 та К325-К329А)

15. Емітентові фінансового інструмента слід класифікувати інструмент чи його складові частини як фінансове зобов’язання, фінансовий актив або інструмент власного капіталу відповідно до сутності контрактної угоди при первісному визнанні та відповідно до визначення фінансового зобов’язання, фінансового активу та інструмента власного капіталу.
16. Якщо емітент застосовує визначення, наведені в параграфі 11, для визначення того, чи є фінансовий інструмент інструментом власного капіталу, а не фінансовим зобов’язанням, інструмент є інструментом власного капіталу, якщо і тільки якщо виконано обидві умови а) та б):
- а) інструмент не містить контрактного зобов’язання:
 - i) надати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому суб’єктові господарювання,
 - або
 - ii) обміняти фінансові активи чи фінансові зобов’язання з іншим суб’єктом господарювання на умовах, які є потенційно несприятливими для емітента;
 - б) якщо інструмент погашатиметься або може бути погашеним власними інструментами капіталу емітента, такий інструмент:
 - i) є непохідним інструментом, який не містить контрактного зобов’язання емітента надавати змінну кількість власних інструментів капіталу,
 - або
 - ii) є похідним інструментом, який погашатиметься емітентом шляхом обміну фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість його власних інструментів капіталу. З

цією метою власні інструменти капіталу емітента не містять інструменти, які мають всі належні ознаки і відповідають умовам, визначеним в параграфах 16А та 16В або в параграфах 16В та 16Е, або інструменти, які є контрактами на майбутнє отримання чи надання власних інструментів капіталу емітента.

Контрактне зобов'язання, включаючи зобов'язання, яке виникає від похідного фінансового інструмента і приведе або може привести до майбутнього отримання або надання власних інструментів капіталу емітента, але не відповідає умовам а) та б) у цьому параграфі, не є інструментом власного капіталу. В якості винятку інструмент, який відповідає визначенню фінансового зобов'язання, класифікується як інструмент власного капіталу якщо він має всі три ознаки і задовольняє умовам, визначеним у параграфах 16А та 16В або в параграфах 16В і 16Г.

Інструменти з правом дострокового погашення

16А Фінансові інструменти з правом дострокового погашення, включають контрактне зобов'язання емітента із зворотного придбання або викупу цього інструменту за грошові кошти або в обмін на інший фінансовий актив при виконанні опціону „пут”. В якості винятку з визначення фінансового зобов'язання інструмент, який включає таке зобов'язання, класифікується як інструмент власного капіталу, якщо він має всі наведені далі ознаки, а саме:

- а) він надає утримувачу право на отримання пропорційної частки чистих активів суб'єкта господарювання в разі ліквідації останнього. Чистими активами суб'єкта господарювання є ті активи, які залишаються після вирахування всіх інших вимог на його активи. Пропорційна частка визначається шляхом:
 - i) ділення чистих активів суб'єкта господарювання, що залишаються при ліквідації, на кількість одиниць рівної суми;
 - ii) множення цієї суми на кількість одиниць, якими володіють утримувачі даного фінансового інструмента.
- б) інструмент належить до класу інструментів, які підпорядковані всім іншим класам інструментів. Щоби належати до цього класу інструмент повинен мати такі ознаки:
 - i) відсутність пріоритетної черговості відносно інших вимог на активи суб'єкта господарювання при його ліквідації;
 - ii) відсутність необхідності у конвертації в інший інструмент щоби увійти до класу інструментів, які підпорядковані всім іншим класам інструментів;
- в) Всі фінансові інструменти, що належать до класу інструментів, які підпорядковані усім іншим класам інструментів, мають однакові ознаки. Наприклад, вони всі повинні бути інструментами з правом дострокового погашення, а формула чи інший метод, який застосовується для обчислення

ціни зворотного придбання або викупу, є однаковим для всіх інструментів в цьому класі.

- г) Окрім контрактного зобов'язання емітента здійснити зворотне придбання або викуп цього інструменту за грошові кошти або в обмін на інший фінансовий актив, даний інструмент не містить жодних інших контрактних зобов'язань із надання грошових коштів або інших фінансових активів іншому суб'єктові господарювання або зобов'язань обмінятися фінансовими активами чи фінансовими зобов'язаннями з іншим суб'єктом господарювання на умовах, які є потенційно несприятливими для даного суб'єкта господарювання, і не контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання, як це визначено в підпункті б) визначення фінансового зобов'язання.
 - г) Загальний обсяг грошових потоків, який можна віднести до цього інструменту протягом строку його чинності, переважно базується на прибутках або збитках, зміні у визнаних чистих активах або на зміні справедливої вартості визнаних і невизнаних чистих активів суб'єкта господарювання протягом строку чинності інструменту (без врахування будь-яких впливів цього інструменту).
- 16Б Для того, щоби класифікувати інструмент як інструмент власного капіталу, окрім наявності всіх наведених вище ознак інструмента емітент не повинен мати жодних інших фінансових інструментів або контрактів, які мають:
- а) загальний обсяг грошових потоків, який переважно базується на прибутках або збитках, зміні у визнаних чистих активах або на зміні справедливої вартості визнаних і невизнаних чистих активів суб'єкта господарювання (без врахування будь-яких впливів такого інструменту або контракту);
 - б) вплив у вигляді суттєвого обмеження або фіксації залишкового прибутку для утримувачів інструментів з правом дострокового погашення.

Для застосування цієї вимоги суб'єкт господарювання не повинен брати до уваги нефінансові контракти з утримувачами інструменту, зазначеного в параграфі 16А, контрактні умови яких є подібними до умов еквівалентних контрактів, що можуть укладатися між суб'єктом господарювання, який виступає емітентом, і стороною, яка не є утримувачем інструменту. Якщо суб'єкт господарювання не може визначити, чи він виконав цю умову, йому не слід класифікувати інструмент, який може бути опціоном „пут” з правом дострокового погашення, як інструмент власного капіталу.

Інструменти або складові інструментів, які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації

- 16В Деякі фінансові інструменти містять визначене для суб'єкта господарювання – емітента контрактне право надавати іншому суб'єкту господарювання пропорційну частку своїх чистих активів тільки при ліквідації. Це зобов'язання

виникає через впевненість у ліквідації, яка є поза контролем цього суб'єкта господарювання (наприклад, в разі обмеженого строку існування суб'єкта господарювання), або в разі можливої ліквідації за вибором утримувача інструменту. В якості винятку з визначення фінансового зобов'язання, інструмент, який містить таке зобов'язання, класифікується як інструмент власного капіталу, якщо йому притаманні такі ознаки:

- а) Він надає утримувачу право на пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання в разі ліквідації цього суб'єкта господарювання. Чистими активами суб'єкта господарювання є ті активи, які залишаються після вирахування всіх інших вимог на його активи. Пропорційна частка визначається шляхом:
 - і) ділення чистих активів суб'єкта господарювання, що залишаються при ліквідації, на кількість одиниць рівної суми;
 - ii) множення цієї суми на кількість одиниць, якими володіють утримувачі даного фінансового інструмента.
- б) інструмент належить до класу інструментів, які підпорядковані всім іншим класам інструментів. Щоби належати до цього класу інструмент повинен мати такі ознаки:
 - і) відсутність пріоритетної черговості відносно інших вимог на активи суб'єкта господарювання при його ліквідації;
 - ii) відсутність необхідності у конвертації в інший інструмент щоби увійти до класу інструментів, які підпорядковані всім іншим класам інструментів.
- в) Всі фінансові інструменти, що належать до класу інструментів, які підпорядковані усім іншим класам інструментів, повинні містити однакове контрактне зобов'язання для суб'єкта господарювання, який є емітентом, надати при ліквідації пропорційну частку своїх чистих активів.

16Г Для того, щоби класифікувати інструмент як інструмент власного капіталу, окрім наявності всіх наведених вище ознак такого інструмента, емітент не повинен мати жодних інших фінансових інструментів або контрактів, які мають:

- а) загальний обсяг грошових потоків, який переважно базується на прибутках або збитках, зміні у визнаних чистих активах або на зміні справедливої вартості визнаних і невизнаних чистих активів суб'єкта господарювання (без врахування будь-яких впливів такого інструменту або контракту);
- б) вплив у вигляді суттєвого обмеження або фіксації залишкового прибутку для утримувачів цього інструменту.

Для застосування цієї вимоги суб'єкт господарювання не повинен брати до уваги нефінансові контракти з утримувачами інструменту, зазначеного в параграфі 16А, контрактні умови яких є подібними до умов еквівалентних контрактів, що можуть укладатися між суб'єктом господарювання, який виступає емітентом, і стороною, яка не є утримувачем інструменту. Якщо

суб'єкт господарювання не може визначити, чи він виконав цю умову, йому не слід класифікувати цей інструмент як інструмент власного капіталу.

Перекласифікація інструментів з правом дострокового погашення, та інструментів, які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації

- 16Г Суб'єкт господарювання повинен класифікувати фінансовий інструмент як інструмент власного капіталу відповідно до вимог параграфів 16А та 16Б або параграфів 16В та 16Г, починаючи з дати, коли цей інструмент набуває всіх ознак і відповідає всім зазначеним в цих параграфах умовам. Суб'єкт господарювання повинен перекласифікувати фінансовий інструмент від дати, коли цей інструмент втрачає частину необхідних ознак або вже не відповідає всім умовам, наведеним в цих параграфах. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання викупує всі емітовані/випущені ним інструменти, які не можуть бути опціонами „пут” з правом дострокового погашення, і будь-які інструменти з правом дострокового погашення, що залишилися непогашеними і мають всі належні ознаки та відповідають всім умовам, наведеним в параграфах 16А і 16Б, такий суб'єкт господарювання повинен перекласифікувати зазначені інструменти з правом дострокового погашення на інструменти власного капіталу, починаючи з дати викупу ним інструментів, які не можуть бути опціонами „пут” з правом дострокового погашення.
- 16Д Суб'єкт господарювання повинен відображати в обліку перекласифікацію інструменту згідно параграфа 16Г наступним чином:
- а) інструмент власного капіталу слід перекласифікувати як фінансове зобов'язання від дати, коли цей інструмент втрачає частину необхідних ознак або вже не відповідає умовам, визначеним в параграфах 16А та 16В або в параграфах 16В і 16Г. Оцінку такого фінансового зобов'язання слід здійснювати за справедливою вартістю інструмента на дату його перекласифікації. Будь-яку різницю між балансовою вартістю інструмента власного капіталу та справедливою вартістю фінансового зобов'язання на дату перекласифікації суб'єкт господарювання повинен визнавати у власному капіталі;
 - б) суб'єкт господарювання повинен перекласифікувати фінансове зобов'язання на власний капітал від дати, коли цей інструмент набуває всіх ознак і відповідає всім умовам, визначеним в параграфах 16А та 16В або в параграфах 16В і 16Г. Оцінку інструменту власного капіталу слід здійснювати за балансовою вартістю фінансового зобов'язання на дату перекласифікації.

Відсутність контрактного зобов'язання надавати грошові кошти або інший фінансовий актив (параграф 16 а))

17. За винятком обставин, зазначених в параграфах 16А та 16В або в параграфах 16В і 16Г, найважливішою ознакою при встановленні відмінності фінансового

зобов'язання від інструмента власного капіталу є існування контрактного зобов'язання однієї сторони фінансового інструмента (емітента) надати грошові кошти чи інший фінансовий актив іншій стороні (утримувачеві) або обміняти фінансові активи чи фінансові зобов'язання з утримувачем за умов, які є потенційно несприятливими для емітента. Хоча утримувач інструмента власного капіталу може мати право отримувати пропорційну частку будь-яких дивідендів або інших виплат власного капіталу, емітент не має контрактного зобов'язання робити такі виплати, оскільки від нього не можна вимагати надавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншій стороні.

18. Сутність фінансового інструмента, а не його юридична форма визначає його класифікацію в звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання. Сутність та юридична форма, як правило, узгоджуються, але не завжди. Деякі фінансові інструменти набувають юридичної форми власного капіталу, але за суттю є зобов'язаннями, інші можуть поєднувати характеристики, пов'язані з інструментами власного капіталу, та характеристики, пов'язані з фінансовими зобов'язаннями. Наприклад:
- а) привілейована акція, яка передбачає обов'язковий викуп емітентом за фіксованою сумою чи сумою, що підлягає визначенню, на фіксовану дату чи майбутню дату, що підлягає визначенню, або надає утримувачеві право вимагати від емітента викупу інструмента на певну дату або після неї за фіксовану суму чи суму, що підлягає визначенню, є фінансовим зобов'язанням;
 - б) фінансовий інструмент, який надає утримувачеві право повернути його емітентові за грошові кошти чи інший фінансовий актив („інструмент з правом дострокового погашення”), є фінансовим зобов'язанням, за винятком тих інструментів, які класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з параграфами 16А та 16Б або параграфів 16В та 16Г. Цей фінансовий інструмент є фінансовим зобов'язанням. Це так, навіть якщо сума грошових коштів чи інші фінансові активи визначаються на основі індексу або іншої статті, які можуть збільшуватися чи зменшуватися. Існування опціону для утримувача на повернення інструмента емітентові за грошові кошти чи інший фінансовий актив означає, що інструмент з правом дострокового погашення відповідає визначенню фінансового зобов'язання за винятком тих інструментів, які класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з параграфами 16А та 16Б або параграфів 16В та 16Г. Наприклад, „відкриті” взаємні фонди, пайові трасти, товариства і деякі кооперативні суб'єкти господарювання можуть надавати утримувачам своїх паїв чи членам право викупати їх частки у емітента в будь-який час за грошові кошти, в результаті чого частки утримувачів паїв або членів класифікуються як фінансові зобов'язання, за винятком інструментів, класифікованих як інструменти власного капіталу відповідно до параграфів 16А та 16Б або параграфів 16В та 16Г. Проте класифікація як фінансового зобов'язання не виключає використання такого опису, як „чиста вартість активів, що відноситься до утримувачів паїв” та „зміна чистої вартості

активів, що відноситься до утримувачів паїв” у фінансових звітах суб’єкта господарювання, який не має внесеного власного капіталу (наприклад, деякі взаємні фонди та пайові трасти, див. ілюстративний приклад 7), або використання розкриття додаткової інформації, щоб показати, що сукупні частки членів складаються зі статей, таких як резерви, які відповідають визначенню власного капіталу, або інструментів з правом дострокового погашення, які не відповідають такому визначенню (див. ілюстративний приклад 8).

19. Якщо суб’єкт господарювання не має безумовного права уникнути надання грошових коштів чи іншого фінансового активу для погашення контрактного зобов’язання, то таке зобов’язання відповідає визначенню фінансового зобов’язання за винятком тих інструментів, які класифіковані як інструменти власного капіталу відповідно до параграфів 16А та 16Б або параграфів 16В та 16Г. Наприклад:

- а) обмеження спроможності суб’єкта господарювання виконати контрактне зобов’язання (наприклад, відсутність доступу до іноземної валюти або необхідність отримання дозволу на сплату від регулювальної установи) не скасовує контрактного зобов’язання суб’єкта господарювання або контрактного права утримувача за цим інструментом;
- б) контрактне зобов’язання, яке залежить від здійснення контрагентом його права викупити фінансове зобов’язання, оскільки суб’єкт господарювання не має безумовного права уникнути надання грошових коштів чи іншого фінансового активу.

20. Фінансовий інструмент, який чітко не створює контрактного зобов’язання надати грошові кошти чи інший фінансовий актив, може створювати зобов’язання непрямо через його строки та умови. Наприклад:

- а) фінансовий інструмент може містити нефінансове зобов’язання, яке слід погасити, якщо і тільки якщо суб’єкт господарювання не зробить виплати або не викупить інструмент. Якщо суб’єкт господарювання може уникнути передачі грошових коштів чи іншого фінансового активу лише шляхом погашення нефінансового зобов’язання, фінансовий інструмент є фінансовим зобов’язанням;
- б) фінансовий інструмент є фінансовим зобов’язанням, якщо він передбачає, що при погашенні суб’єкт господарювання надасть:
 - і) грошові кошти чи інший фінансовий актив, або
 - іі) свої власні акції, вартість яких визначається так, що суттєво перевищує вартість грошових коштів чи іншого фінансового активу.

Хоча суб’єкт господарювання не має чітко встановленого контрактного зобов’язання надати грошові кошти чи інший фінансовий актив, вартість альтернативи погашення акціями є такою, що суб’єкт господарювання розраховуватиметься грошовими коштами. У будь-якому випадку

утримувачеві, по суті, гарантовано отримання суми, яка принаймні дорівнює опціону на погашення грошовими коштами (див. параграф 21).

Погашення власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання (параграф 16 б)

21. Контракт не є інструментом власного капіталу виключно, оскільки він може привести до отримання або надання власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання може мати контрактне право або зобов'язання отримувати чи надавати певну кількість власних акцій чи інших інструментів капіталу, яка варіюється так, що справедлива вартість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, які треба одержати чи надати, дорівнює сумі контрактного права або зобов'язання. Таке контрактне право або зобов'язання може бути на фіксовану суму або суму, яка коливається відповідно до змін змінного чинника, іншого, ніж ринкова ціна власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання (наприклад, ставки відсотка, ціни товару або ціни фінансового інструмента). Два приклади щодо цього: а) контракт надати таку кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, яка дорівнює вартості 100 ВО*, та б) контракт надати таку кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, яка дорівнює вартості 100 унцій золота. Такий контракт є фінансовим зобов'язанням суб'єкта господарювання, навіть якщо суб'єкт господарювання повинен або може погасити його наданням своїх власних інструментів капіталу. Він не є інструментом власного капіталу, оскільки суб'єкт господарювання використовує змінну кількість власних інструментів капіталу як засіб розрахунку за контрактом. Відповідно, контракт не засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.
22. За винятком випадків, зазначених у параграфі 22А, контракт, який погашатиметься суб'єктом господарювання шляхом отримання або надання фіксованої кількості своїх власних інструментів капіталу в обмін на фіксовану суму грошових коштів чи інший фінансовий актив, є інструментом власного капіталу. Наприклад, випущений опціон на акції, який надає контрагентові право купити фіксовану кількість акцій суб'єкта господарювання за фіксованою ціною або фіксованою встановленою основною сумою облігації, є інструментом власного капіталу. Зміни в справедливій вартості контракту, що виникають унаслідок коливань ринкових ставок відсотка, які не впливають на суму грошових коштів чи фінансових активів, що їх мають сплатити чи надати, або на кількість інструментів власного капіталу, що їх мають отримати чи надати при розрахунку за контрактом, не виключають того, що контракт є інструментом власного капіталу. Будь-яка отримана компенсація (наприклад, премія, отримана за проданим опціоном або варантом на власні акції суб'єкта господарювання) прямо додається до власного капіталу. Будь-яка сплачена компенсація (наприклад премія, сплачена за придбаний опціон) вираховується

* У цьому Стандарті монетарні суми визначені у „валютних одиницях” (ВО).

прямо з власного капіталу. Зміни в справедливій вартості інструмента власного капіталу не визнаються у фінансових звітах.

- 22А Якщо контракт погашається шляхом отримання або надання інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання, які є інструментами з правом дострокового погашення з усіма належними ознаками і відповідністю всім вимогам параграфів 16А і 16Б, або з використанням інструментів, які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації і які мають всі відповідні ознаки та відповідають вимогам, зазначеним у параграфах 16 В і 16Г, такий контракт є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням. Це також поширюється на контракти, які суб'єкт господарювання погашає шляхом отримання або надання фіксованої кількості таких інструментів в обмін на фіксовану суму грошових коштів чи інший фінансовий актив.
23. За винятком обставин, зазначених у параграфах 16А та 16Б або в параграфах 16В та 16Г, контракт, який містить зобов'язання суб'єкта господарювання придбати свої власні інструменти капіталу за грошові кошти чи за інший фінансовий актив, приводить до фінансового зобов'язання щодо теперішньої вартості суми викупу (наприклад, щодо теперішньої вартості ціни форвардного контракту на продаж з наступним викупом, ціни здійснення опціону або іншої суми викупу). Це так, навіть якщо сам контракт є інструментом власного капіталу. Прикладом може бути зобов'язання суб'єкта господарювання за форвардним контрактом придбати свої власні інструменти капіталу за грошові кошти. Коли фінансове зобов'язання первісно визнається згідно з МСБО 39, його справедлива вартість (теперішня вартість суми викупу) перекласифікується із власного капіталу. Надалі фінансове зобов'язання оцінюється відповідно до МСБО 39. Якщо строк контракту закінчується без надання, балансова вартість фінансового зобов'язання перекласифікується у власний капітал. Контрактне зобов'язання суб'єкта господарювання придбати свої власні інструменти капіталу приводить до фінансового зобов'язання щодо теперішньої вартості суми викупу, навіть якщо зобов'язання придбати залежить від здійснення контрагентом права викупу (наприклад, проданий опціон „пут”, який надає контрагенту право продати власні інструменти капіталу суб'єкта господарювання цьому ж суб'єктові господарювання за фіксованою ціною).
24. Контракт, який погашатиметься суб'єктом господарювання шляхом надання чи отримання фіксованої кількості своїх власних інструментів капіталу в обмін на змінну суму грошових коштів чи інший фінансовий актив, є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням. Прикладом може бути контракт на надання суб'єктом господарювання 100 своїх власних інструментів капіталу в обмін на суму грошових коштів, обчислену так, що вона дорівнює вартості 100 унцій золота.

Забезпечення непередбаченого погашення

25. Фінансовий інструмент може вимагати від суб'єкта господарювання надати грошові кошти чи інший фінансовий актив або погасити його іншими чином так,

що він стане фінансовим зобов'язанням залежно від того, відбудуться чи не відбудуться невизначені майбутні події (або від результату невизначених обставин), що перебувають поза контролем як емітента, так і утримувача такого інструмента, наприклад, зміна індексу фондового ринку, індексу споживчих цін, ставки відсотка чи вимог з оподаткування, або майбутніх доходів емітента, чистого доходу чи відношення запозичень до власного капіталу. Емітент такого інструмента не має безумовного права уникнути надання грошових коштів чи іншого фінансового активу (або інакше розрахуватися так, що він стане фінансовим зобов'язанням). Отже, це фінансове зобов'язання емітента, якщо:

- а) частина забезпечення непередбаченого погашення, яка може вимагати погашення грошовими коштами чи іншим фінансовим активом (чи іншим чином, щоб він став фінансовим зобов'язанням), не є реальною;
- б) від емітента не можна вимагати погасити заборгованість грошовими коштами чи іншим фінансовим активом (або інакше розрахуватися так, що він стане фінансовим зобов'язанням) лише у випадку ліквідації емітента, або
- в) цей інструмент має всі належні ознаки і відповідає усім вимогам параграфів 16А і 16Б.

Опціони на погашення

26. **Якщо похідний фінансовий інструмент надає одній стороні вибір щодо того, як його погашати (наприклад, емітент або утримувач може обирати погашення грошовими коштами на нетто-основі або обміном акцій на грошові кошти), тоді він є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням, якщо всі інші альтернативи погашення не приведуть до того, що він стане інструментом власного капіталу.**
27. Приклад похідного фінансового інструмента з опціоном на погашення, який є фінансовим зобов'язанням, – це опціон на акції, що його емітент може вирішити погасити на нетто-основі грошовими коштами або шляхом обміну своїх власних акцій на грошові кошти. Подібним же чином сфера застосування цього Стандарту поширюється на деякі контракти на придбання чи продаж нефінансової статті в обмін на власні інструменти капіталу суб'єкта господарювання, тому що за них можна розрахуватися наданням нефінансової статті або на нетто-основі грошовими коштами чи іншим фінансовим інструментом (див. параграфи 8-10). Такі контракти є фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями, а не інструментами власного капіталу.

Складні фінансові інструменти

(див. також параграфи К330-К335 та ілюстративні приклади 9-12)

28. Емітентові непохідного фінансового інструмента слід оцінювати строки фінансового інструмента, щоб визначити, чи містить він компонент зобов'язання і компонент капіталу. Такі компоненти слід класифікувати окремо як фінансові зобов'язання, фінансові активи або інструменти власного капіталу відповідно до параграфа 15.

29. Суб'єкт господарювання визнає окремо компоненти фінансового інструмента, який: а) створює фінансове зобов'язання суб'єкта господарювання та б) надає утримувачеві інструмента опціон конвертувати його в інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання. Прикладом може бути облігація або подібний інструмент, що його утримувач може конвертувати у фіксовану кількість звичайних акцій суб'єкта господарювання і який є складним фінансовим інструментом. З погляду суб'єкта господарювання, такий інструмент містить два компоненти: фінансове зобов'язання (контрактна угода надати грошові кошти або інший фінансовий актив) та інструмент власного капіталу (опціон „кол”, який надає утримувачеві право протягом визначеного періоду конвертувати його у фіксовану кількість звичайних акцій суб'єкта господарювання). Економічний ефект від випуску такого інструмента в основному такий самий, як від одночасного випуску боргового інструмента із забезпеченням дострокового погашення та варантами на придбання звичайних акцій або від випуску боргового інструмента з відривними варантами на придбання акцій. Відповідно, у всіх випадках суб'єкт господарювання подає інформацію про компоненти зобов'язань та капіталу окремо у своєму звіті про фінансовий стан.
30. Класифікація компонентів зобов'язань та капіталу щодо інструмента, який можна конвертувати, не переглядається в результаті зміни ймовірності того, що опціон конвертування буде здійснений, навіть якщо здійснення опціону може стати, як здається, економічно вигідним деяким утримувачам. Утримувачі не завжди діють так, як можна очікувати, оскільки, наприклад, оподаткування внаслідок конвертування є різним для різних утримувачів. Крім того, ймовірність конвертування змінюється з часом. Контрактне зобов'язання суб'єкта господарювання здійснити майбутні платежі залишається нерегульованим, доки воно не буде погашеним унаслідок конвертування, закінчення строку погашення інструмента або деяких інших операцій.
31. У МСБО 39 йдеться про оцінку фінансових активів та фінансових зобов'язань. Інструменти власного капіталу – це інструменти, які засвідчують залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань. Отже, якщо первісна балансова вартість складного фінансового інструмента розподіляється на компоненти його власного капіталу і зобов'язань, на компонент капіталу розподіляється залишкова сума після вирахування зі справедливої вартості інструмента в цілому суми, яка окремо визначена для компонента зобов'язання. Вартість будь-яких характеристик похідних інструментів (наприклад, опціону „кол”), вбудованих у складний фінансовий інструмент, крім компонента капіталу (наприклад, опціон на конвертування в звичайні акції), включається до компонента зобов'язання. Сума балансової вартості, розподілена на компоненти зобов'язань та капіталу при первісному визнанні, завжди дорівнює справедливій вартості, яка була б установлена для інструмента в цілому. Ніякі прибутки чи збитки не виникають від первісного визнання компонентів інструмента окремо.

32. Відповідно до підходу, наведеного в параграфі 31, емітент облігації, яку можна конвертувати в звичайні акції, спочатку визначає балансову вартість компонента зобов'язання, оцінюючи справедливу вартість подібного зобов'язання (включаючи будь-які характеристики вбудованих похідних інструментів, які не є власним капіталом), що не має супутнього компонента капіталу. Балансову вартість інструмента власного капіталу, представленого опціоном на конвертування інструмента в звичайні акції, потім визначають, вирахувуючи справедливу вартість фінансового зобов'язання зі справедливої вартості складного фінансового інструмента в цілому.

Власні викуплені акції (див. також параграф К336)

33. **Якщо суб'єкт господарювання повторно купує свої власні інструменти капіталу, ці інструменти („власні викуплені акції”) слід вираховувати з власного капіталу. Ніякий прибуток чи збиток не визнаватиметься у прибутку чи збитку після придбання, випуску чи анулювання власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання. Такі власні викуплені акції можуть придбаватися та утримуватися суб'єктом господарювання або іншими членами консолідованої групи. Компенсація, сплачена чи отримана, визнаватиметься прямо у власному капіталі.**
34. Суму утримуваних власних викуплених акцій розкривають окремо в звіті про фінансовий стан або в примітках відповідно до МСБО 1 „Подання фінансових звітів”. Суб'єкт господарювання надає розкриття інформації відповідно до МСБО 24 „Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін”, якщо суб'єкт господарювання повторно купує свої власні інструменти капіталу в зв'язаних сторін.

Відсотки, дивіденди, збитки та прибутки (див. також параграф К337)

35. **Відсотки, дивіденди, збитки та прибутки, пов'язані з фінансовим інструментом або компонентом, який є фінансовим зобов'язанням, слід визнавати як дохід або витрати в прибутку чи збитку. Суб'єктові господарювання слід дебетувати виплати утримувачам інструмента власного капіталу прямо на власний капітал, за вирахуванням будь-якої пов'язаної з ним податкової пільги. Витрати на операції з власним капіталом слід обліковувати як вирахування з власного капіталу, мінус будь-яка пов'язана з ним податкова пільга.**
36. Класифікація фінансового інструмента як фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу визначає, чи визнаються відсотки, дивіденди, збитки та прибутки, пов'язані з цим інструментом, як дохід або витрати в прибутку чи збитку. Отже, виплати дивідендів на акції, повністю визнані як зобов'язання, визнаються як витрати подібно до відсотків за облігацією. Аналогічно до цього, прибутки та збитки, пов'язані з викупом або рефінансуванням фінансових зобов'язань, визнаються в прибутку чи збитку, тимчасом як викуп або рефінансування інструментів власного капіталу визнаються як зміни у власному капіталі. Зміни справедливої вартості інструмента власного капіталу не визнаються у фінансових звітах.

37. Як правило, суб'єкт господарювання несе різні витрати під час випуску чи придбання своїх власних інструментів капіталу. Такі витрати можуть включати плату за реєстрацію та інші збори за здійснення розпорядчих функцій, суми, сплачені юридичним радникам, радникам з питань бухгалтерського обліку та іншим професійним консультантам, витрати на друк та гербові збори. Витрати на операції з власним капіталом обліковуються як вирахування з власного капіталу (мінус будь-яка пов'язана з ним податкова пільга) тією мірою, якою вони є додатковими витратами, що прямо відносяться до операції з власним капіталом, і яких інакше можна було б уникнути. Витрати на операції з власним капіталом, що залишаються, визнаються як витрати.
38. Витрати на операції, які пов'язані з випуском складного фінансового інструмента, розподіляються на компоненти зобов'язання та капіталу цього інструмента пропорційно розподілові надходжень. Витрати на операції, які пов'язані одночасно з кількома операціями (наприклад, витрати на супутню пропозицію деяких акцій та реєстрацію інших акцій на фондовій біржі), розподіляються на такі операції із застосуванням основи розподілу, яка є раціональною і зіставною з подібними операціями.
39. Сума витрат на операції, облікована як вирахування з власного капіталу протягом періоду, розкривається окремо згідно з МСБО 1. Відповідна сума податків на прибуток, визнана прямо у власному капіталі, включається в агреговану суму поточного та відстроченого податку на прибуток, кредитованого чи дебетованого на власний капітал, яка розкривається згідно з МСБО 12 „Податки на прибуток”.
40. Дивіденди, класифіковані як витрати, можна подавати у звіті про сукупний прибуток або в окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається) разом з відсотками за іншими зобов'язаннями або у вигляді окремої статті. На додаток до вимог цього Стандарту, розкриття інформації про відсотки та дивіденди має відповідати вимогам МСБО 1 та МСФЗ 7. За деяких обставин унаслідок різниць між відсотками та дивідендами, пов'язаних з такими питаннями, як можливість вирахування сум податків, є доцільним окреме розкриття інформації у звіті про сукупний прибуток або в окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається). Інформації про податковий вплив розкривається відповідно до МСБО 12.
41. Прибутки та збитки, пов'язані зі змінами в балансовій вартості фінансового зобов'язання, визнаються як дохід або витрати в прибутку чи збитку, навіть якщо вони пов'язані з інструментом, який включає право на залишкову частку в активах суб'єкта господарювання в обмін на грошові кошти чи інший фінансовий актив (див. параграф 18 б)). Згідно з МСБО 1, суб'єкт господарювання подає будь-який прибуток або збиток, що виникає від переоцінки такого інструмента, окремо в звіті про сукупний прибуток, коли це доречно в поясненні результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Згортання фінансового активу та фінансового зобов'язання (див. також параграфи К338 та К339)

42. **Фінансовий актив та фінансове зобов'язання слід згортати і чисту суму подавати в звіті про фінансовий стан, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання:**
- а) має юридично забезпечене право на згортання визнаних сум;**
 - б) має намір погасити зобов'язання на нетто-основі або продати актив й одночасно погасити зобов'язання.**

Обліковуючи передачу фінансового активу, який не відповідає вимогам щодо припинення визнання, суб'єктові господарювання не слід згортати переданий актив та пов'язане з ним зобов'язання (див. МСБО 39, параграф 36).

43. Цей Стандарт вимагає подання фінансових активів та фінансових зобов'язань на нетто-основі, коли така основа відображає очікувані суб'єктом господарювання майбутні грошові потоки від погашення двох або кількох окремих фінансових інструментів. Якщо суб'єкт господарювання має право отримувати або сплачувати одну чисту суму і має намір зробити це, він, власне, має лише один фінансовий актив або лише одне фінансове зобов'язання. За інших обставин фінансові активи та фінансові зобов'язання подаються окремо одні від одних відповідно до їхніх характеристик як ресурсів або зобов'язань суб'єкта господарювання.
44. Згортання визнаного фінансового активу та визнаного фінансового зобов'язання і подання чистої суми відрізняються від припинення визнання фінансового активу або фінансового зобов'язання. Хоча згортання не веде до визнання прибутку або збитку, припинення визнання фінансового інструмента не лише спричиняє вибуття раніше визнаної статті зі звіту про фінансовий стан, а й може привести до визнання прибутку або збитку.
45. Право згортання – це визначене контрактом або іншим чином юридичне право дебітора погашати чи інакше вилучати всю суму (або частину суми) до сплати кредитором шляхом зарахування цієї суми в суму до сплати від кредитора. За незвичайних обставин дебітор може мати юридичне право зараховувати суму до сплати від третьої сторони в суму до сплати кредитором за умови, що існує угода між трьома сторонами, у якій чітко встановлено право дебітора на згортання. Оскільки право на згортання є юридичним правом, умови, які визначають це право, можуть бути різними в різних юрисдикціях і слід обережно визначати, які закони застосовувати до взаємовідносин між сторонами.
46. Наявність юридично забезпеченого права на згортання фінансового активу та фінансового зобов'язання впливає на права та зобов'язання, пов'язані з фінансовим активом та фінансовим зобов'язанням, і може впливати на доступність суб'єкта господарювання кредитному ризику та ризику ліквідності. Однак сама собою наявність права не є достатньою основою для згортання.

Відсутність наміру здійснити право або одночасно погасити зобов'язання не впливає на визначення суми і часу майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання. Якщо суб'єкт господарювання має намір здійснити право або одночасно погасити зобов'язання, то подання активу та зобов'язання на нетто-основі точніше відображає суми та визначення часу очікуваних майбутніх грошових потоків, а також ризику, яким доступні ці грошові потоки. Намір однієї або обох сторін погасити зобов'язання на нетто-основі без юридичного права здійснювати це не є достатнім для обґрунтування згортання, оскільки права та зобов'язання, пов'язані з окремим фінансовим активом та фінансовим зобов'язанням, залишаються незмінними.

47. На наміри суб'єкта господарювання щодо погашення конкретних активів та зобов'язань може впливати його нормальна практика бізнесу, вимоги фінансових ринків та інші обставини, здатні обмежувати спроможність погасити зобов'язання на нетто-основі або одночасно погасити його. Якщо суб'єкт господарювання має право на згортання, але не має наміру погасити на нетто-основі чи продати актив та одночасно погасити зобов'язання, то вплив цього права на доступність суб'єкта господарювання кредитному ризикові розкривається відповідно до параграфа 36 МСФЗ 7.
48. Одночасне погашення за двома фінансовими інструментами може відбуватися, наприклад, шляхом операцій через клірингову палату в умовах організованого фінансового ринку або обміну без посередників. За таких обставин грошові потоки фактично еквівалентні одній сумі нетто і не є доступними кредитному ризикові або ризику ліквідності. За інших обставин суб'єкт господарювання може погасити два інструменти шляхом отримання та сплати окремих сум, які стають доступними кредитному ризикові щодо всієї суми активу або ризику ліквідності щодо всієї суми зобов'язання. Доступність таким ризикам може бути значною, навіть якщо вона порівняно короткочасна. Відповідно, продаж фінансового активу та погашення фінансового зобов'язання вважаються одночасними, тільки якщо операції здійснюються в той самий час.
49. Умови, передбачені параграфом 42, звичайно не виконуються та згортання є, як правило, неприйнятним, якщо:
 - а) кілька різних фінансових інструментів застосовуються для виконання функцій одного фінансового інструмента (тобто, „синтетичного інструмента”);
 - б) фінансові активи та фінансові зобов'язання виникають від фінансових інструментів, які є однаково доступними первісному ризикові (наприклад, активи та зобов'язання у портфелі форвардних контрактів або інших похідних інструментів), але пов'язані з різними контрагентами;
 - в) фінансові або інші активи передаються як застава для гарантії фінансових зобов'язань без права регресу;
 - г) фінансові активи передаються в довірче управління дебітором для виконання зобов'язань без прийняття кредитором цих активів з метою погашення заборгованості (наприклад, створення фонду погашення),

або

- г) очікується, що зобов'язання, які виникають унаслідок подій, що призводять до збитків, будуть відшкодовані третьою стороною в результаті висування вимоги відповідно до умов страхового контракту.
50. Суб'єкт господарювання, який здійснює багато операцій з фінансовими інструментами з одним контрагентом, може укласти „основну угоду про взаємну компенсацію зобов'язань з однаковими строками” з цим контрагентом. Така угода забезпечує одноразове погашення на нетто-основі всіх фінансових інструментів, які підпадають під дію угоди, у випадку невиконання або закінчення строку дії будь-якого одного контракту. Такі угоди широко застосовуються фінансовими установами для забезпечення захисту від збитків у випадку банкрутства або інших подій, які призводять до неспроможності контрагента виконати зобов'язання. Основна угода про взаємну компенсацію зобов'язань з однаковими строками звичайно створює право на згортання, яке набирає чинності і впливає на реалізацію або погашення окремих фінансових активів та фінансових зобов'язань тільки після визначеної події невиконання зобов'язань або за інших обставин, які не передбачалися в нормальному ході бізнесу. Основна угода про взаємну компенсацію зобов'язань з однаковими строками не забезпечує основи для згортання, доки не будуть виконані обидва критерії, наведені в параграфі 42. Якщо фінансові активи та фінансові зобов'язання, які підлягають дії основної угоди про взаємну компенсацію зобов'язань з однаковими строками, не згортаються, вплив угоди на доступність суб'єкта господарювання кредитному ризикові розкривається відповідно до вимог параграфа 36 МСФЗ 7.

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

51-95 [Вилучено]

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ ТА ПЕРЕХІД

96. Суб'єктові господарювання слід застосовувати цей Стандарт для річних періодів, що починаються з 1 січня 2005 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Суб'єктові господарювання не слід застосовувати цей Стандарт для річних періодів, що починаються до 1 січня 2005 р., якщо він одночасно не застосовує МСБО 39 (випущений у грудні 2003 р.), включаючи зміни, опубліковані у березні 2004 р. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для періоду, що починається до 1 січня 2005 р., йому слід розкрити цей факт.
- 96А Документ „*Фінансові інструменти з правом дострокового погашення, та зобов'язання, що виникають при ліквідації*” (Зміни до МСБО 32 і МСБО 1), виданий у лютому 2008 р., вимагав класифікувати всі інструменти, що містять усі належні ознаки та відповідають вимогам, зазначеним у параграфах 16А та 16Б або в параграфах 16В і 16Г, як інструменти власного капіталу, вніс зміни до параграфів 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, К313, К314 та К327, і додав параграфи

МСБО 32

- 16А–16Д, 22А, 96Б, 96В, 97В, К314А–К314З та К329А. Суб'єктам господарювання слід застосовувати ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 січня 2009 р. або пізніше. Дозволяється застосування до зазначеної дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для попередніх періодів, він повинен розкривати цей факт і одночасно застосовувати відповідні зміни до МСБО 1, МСБО 39, МСФЗ 7 та КТМСФЗ 2.
- 96Б Документ „*Фінансові інструменти з правом дострокового погашення, та зобов'язання, що виникають при ліквідації*” запровадив обмежений виняток зі сфери застосування; відповідно, суб'єкти господарювання не повинні застосовувати цей виняток за аналогією.
- 96В Класифікація інструментів згідно цього винятку має обмежуватися обліком таких інструментів згідно вимог МСБО 1, МСБО 32, МСБО 39 та МСФЗ 7. Відповідно до інших керівництва, наприклад, згідно положень МСФЗ 2 „*Платіж на основі акцій*”, цей інструмент не вважатиметься інструментом власного капіталу.
97. Цей Стандарт слід застосовувати ретроспективно.
- 97А МСБО 1 (переглянутий у 2007 році) вніс зміни до термінології, що використовується у всіх МСФЗ. Крім того, він вніс зміни до параграфу 40. Суб'єктові господарювання слід застосовувати ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 році) для попередніх періодів, він повинен застосовувати зазначені зміни для цих періодів.
- 97Б МСФЗ 3 (переглянутий у 2008) вилучив параграф 4(с). Суб'єктові господарювання слід застосовувати ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий у 2008) для попередніх періодів, він повинен застосовувати зазначені зміни для цих періодів.
- 97В При застосуванні змін, зазначених у параграфі 96А, суб'єкт господарювання повинен розділяти на окремі складові складний фінансовий інструмент із зобов'язанням надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації, а саме – на зобов'язання і на складову власного капіталу. Якщо складова зобов'язання вже погашена, ретроспективне застосування цих змін до МСБО 32 передбачатиме відокремлення двох складових власного капіталу, першою з яких буде сукупний накопичений відсоток за складовою зобов'язання в нерозподіленому прибутку. Другою складовою буде первісний компонент власного капіталу. Отже, якщо на дату застосування цих змін складова зобов'язання вже погашена, суб'єкту господарювання не потрібно розділяти ці дві складові.
- 97Г Параграф 4 був змінений внаслідок „*Удосконалень до МСФЗ*”, виданих у травні 2008 р. Суб'єктові господарювання слід застосовувати ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 січня 2009 р. або пізніше. Дозволяється застосування раніше зазначеної дати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує

ці зміни для попередніх періодів, він повинен розкривати цей факт і одночасно застосовувати відповідні зміни до параграфу 3 МСФЗ 7, параграфу 1 МСБО 28 і до параграфу 1 МСБО 31, виданого у травні 2008. Суб'єкти господарювання можуть застосовувати цю зміну ретроспективно.

ВИЛУЧЕННЯ ІНШИХ ПОЛОЖЕНЬ

98. Цей Стандарт замінює МСБО 32 „Фінансові інструменти: розкриття та подання”, переглянутий у 2000 р.*
99. Цей Стандарт замінює такі тлумачення:
 - а) ПКТ-5 „Класифікація фінансових інструментів: забезпечення непередбаченого погашення”;
 - б) ПКТ-16 „Акціонерний капітал: викуплені власні інструменти капіталу (власні викуплені акції)”;
 - в) ПКТ-17 „Власний капітал: витрати на операції з власним капіталом”.
100. Цей Стандарт вилучає проект Тлумачення ПКТ ПЗ4 „Фінансові інструменти: інструменти або права, які можуть бути викуплені утримувачем”.

* У серпні 2005 року Рада перенесла всі вимоги до розкриття інформації щодо фінансових інструментів до МСФЗ 7 „Фінансові інструменти: розкриття”.

Додаток. Керівництво із застосування МСБО 32

Фінансові інструменти: подання

Цей додаток є невід'ємною частиною Стандарту.

- К31. Це Керівництво із застосування пояснює застосування певних аспектів Стандарту.
- К32. Стандарт не розглядає визнання або оцінку фінансових інструментів. Вимоги щодо визнання та оцінки фінансових активи і фінансових зобов'язань встановлено в МСБО 39.

ВИЗНАЧЕННЯ (параграфи 11-14)

Фінансові активи та фінансові зобов'язання

- К33. Валюта (грошові кошти) є фінансовим активом, оскільки вона являє собою засіб обміну, а отже, є основою, на якій оцінюються та визнаються всі операції у фінансових звітах. Депозит грошових коштів у банку або подібний фінансовій установі є фінансовим активом, оскільки він становить собою контрактне право вкладника отримувати грошові кошти від установи або виписувати чек чи подібний інструмент на залишок на користь кредитора для сплати фінансового зобов'язання.
- К34. Поширеними прикладами фінансових активів, які являють собою контрактне право отримувати грошові кошти в майбутньому, та відповідних фінансових зобов'язань, які являють собою контрактне зобов'язання сплачувати грошові кошти в майбутньому, є:
- а) торговельна дебіторська та кредиторська заборгованість;
 - б) векселі до отримання та сплати;
 - в) позики до отримання та сплати;
 - г) облігації до отримання та сплати.
- У кожному випадку контрактне право однієї сторони отримати (або зобов'язання сплатити) грошові кошти узгоджується з відповідним зобов'язанням іншої сторони сплатити (або правом отримати).
- К35. Іншим типом фінансового інструмента є актив, щодо якого економічні вигоди, які підлягають отриманню або наданню, являють собою інший, ніж грошові кошти, фінансовий актив. Наприклад, вексель, який підлягає сплаті в державних облігаціях, надає утримувачеві контрактне право отримувати, а емітентові – контрактне зобов'язання надавати державні облігації, а не грошові кошти. Облігації – це фінансові активи, оскільки вони являють собою зобов'язання держави-емітента сплатити грошові кошти. Отже, вексель – це фінансовий актив утримувача векселя та фінансове зобов'язання емітента векселя.

- К36. „Безстрокові” („вічні”) боргові інструменти (наприклад, „безстрокові” облигації, боргові зобов’язання та векселі, забезпечені капіталом), як правило, надають утримувачеві контрактне право отримувати платежі за рахунок відсотків на фіксовані дати, при цьому ці платежі поширюються на невизначене майбутнє, без права на повернення основної суми або з правом повернути основну суму за умов, які роблять це дуже малоймовірним або дуже далеким у майбутньому. Наприклад, суб’єкт господарювання може випустити фінансовий інструмент, який вимагає здійснення довічно щорічних платежів, які дорівнюють оголошеній відсотковій ставці 8%, застосованій до оголошеної номінальної або основної суми в 1000 ВО*. За припущенням, що 8% є ринковою ставкою відсотка інструмента на момент випуску, емітент бере контрактне зобов’язання здійснити потік майбутніх виплат відсотків, справедлива вартість (теперішня вартість) яких дорівнює 1000 ВО при первісному визнанні. Утримувач і емітент інструмента мають, відповідно, фінансовий актив та фінансове зобов’язання.
- К37. Контрактне право або контрактне зобов’язання отримувати, надавати чи обмінювати фінансові інструменти само собою є фінансовим інструментом. Низка контрактних прав або контрактних зобов’язань відповідає визначенню фінансового інструмента, якщо вона врешті-решт приведе до отримання або сплати грошових коштів чи до придбання або випуску інструмента капіталу.
- К38. Спроможність здійснювати контрактне право чи вимога виконати контрактне зобов’язання можуть бути абсолютними або можуть залежати від того, чи відбудеться майбутня подія. Наприклад, фінансова гарантія є контрактним правом позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта та відповідним контрактним зобов’язанням гаранта сплатити позикодавцю, якщо позичальник не виконає зобов’язання. Контрактне право та зобов’язання існують внаслідок минулої операції або події (припущення гарантії), навіть якщо і спроможність позикодавця здійснити своє право, і вимога до гаранта виконувати його зобов’язання залежать від майбутньої дії – невиконання зобов’язань позичальником. Непередбачене право та зобов’язання відповідають визначенню фінансового активу та фінансового зобов’язання, навіть якщо такі активи та зобов’язання не завжди визнаються у фінансових звітах. Деякі з непередбачених прав та зобов’язань можуть бути страховими контрактами в межах сфери застосування МСФЗ 4.
- К39. Відповідно до МСБО 17 „Оренда”, фінансова оренда розглядається здебільшого як право орендодавця отримувати (та зобов’язання орендаря сплачувати) потік платежів, які, по суті, є однаковими зі змішаними виплатами основної суми та відсотків за угодою про позику. Орендодавець обліковує інвестиції як суму, яка підлягає отриманню за договором про оренду, а не самий орендований актив. З іншого боку, операційна оренда вважається переважно незавершеним контрактом, який зобов’язує орендодавця забезпечити використання активу протягом майбутніх періодів в обмін на

* У цьому керівництві суми визначено в „валютних одиницях” (ВО).

компенсацію, подібну до гонорару за послугу. Орендодавець продовжує відображати в обліку сам орендований актив, а не будь-яку суму, що підлягає отриманню в майбутньому відповідно до договору. Аналогічно, фінансова оренда вважається фінансовим інструментом, а операційна оренда не вважається фінансовим інструментом (за винятком окремих платежів, які підлягають отриманню та сплаті на поточний момент).

- К310. Матеріальні активи (запаси, основні засоби), орендовані активи і нематеріальні активи (патенти та товарні знаки) не є фінансовими активами. Контроль таких матеріальних та нематеріальних активів створює можливість генерувати надходження грошових коштів або інших фінансових активів, але не створює діючого права на отримання грошових коштів або інших фінансових активів.
- К311. Такі активи, як сплачені авансом витрати, майбутньою економічною вигодою від яких є отримання товарів або послуг, а не право на отримання грошових коштів чи іншого фінансового активу, не є фінансовими активами. Так само, статті, зокрема відстрочений дохід та більшість зобов'язань за варантами, не є фінансовими зобов'язаннями, оскільки вибуття пов'язаних з ними економічних вигід є наданням товарів та послуг, а не контрактним зобов'язанням сплатити грошові кошти або інший фінансовий актив.
- К312. Зобов'язання чи активи, які не є контрактними (наприклад, податки на прибутки, які є наслідком законодавчих вимог, установлених урядовими органами), не є фінансовими зобов'язаннями або фінансовими активами. Облік податків на прибуток розглядається в МСБО 12. Так само, конструктивні зобов'язання, визначені в МСБО 37 „Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”, не виникають унаслідок контрактів і не є фінансовими зобов'язаннями.

Інструменти власного капіталу

- К313. Прикладами інструментів власного капіталу є звичайні акції без права дострокового погашення, певні інструменти з правом дострокового погашення (див. параграфи 16А і 16Б), деякі інструменти, які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації (див. параграфи 16В та 16Г), певні типи привілейованих акцій (див. параграфи К325 та К326), а також варанти або продані опціони „кол”, які дозволяють утримувачеві передплатити або придбати фіксовану кількість звичайних акцій без права дострокового погашення в суб'єкта господарювання-емітента за фіксовану суму грошових коштів чи інший фінансовий актив. Зобов'язання суб'єкта господарювання випустити чи придбати фіксовану кількість власних інструментів капіталу в обмін на грошові кошти чи інший фінансовий актив є інструментом власного капіталу суб'єкта господарювання (за винятком випадків, визначених у параграфі 22А). Проте, якщо такий контракт містить зобов'язання суб'єкта господарювання сплатити грошові кошти чи інший фінансовий актив (за винятком контрактів, класифікованих як власний капітал

відповідно до параграфів 16А і 16В або параграфів 16В і 16Г), воно також приводить до виникнення зобов'язання щодо теперішньої вартості суми погашення (див. параграф К327 а)). Емітент звичайних акцій без права дострокового погашення бере зобов'язання, коли він офіційно планує здійснити виплати і стає юридично зобов'язаним зробити це для акціонерів. Це може відбуватися після оголошення дивідендів або коли суб'єкт господарювання ліквідується і будь-які активи, що залишаються після виконання зобов'язань, стають такими, що підлягають виплаті акціонерам.

- К314. Придбаний опціон „кол” або інший подібний контракт, придбаний суб'єктом господарювання, який надає право повторно придбати фіксовану кількість власних інструментів капіталу в обмін на надання фіксованої суми грошових коштів чи іншого фінансового активу, не є фінансовим активом суб'єкта господарювання (за винятком випадків, визначених у параграфі 22А). І навпаки, будь-яка компенсація, сплачена за такий контракт, вираховується з власного капіталу.

Клас інструментів, підпорядкований всім іншим класам (параграфи 16А(б) і 16В(б))

- К314А Приналежність фінансового інструменту до класу інструментів, який підпорядковується всім іншим класам, є однією з ознак певного фінансового інструмента, визначених у параграфах 16А і 16В.
- К314Б При визначенні приналежності інструмента до підпорядкованого класу суб'єкт господарювання здійснює оцінку вимог за цим інструментом при ліквідації так, ніби він має намір здійснити ліквідацію на дату класифікації цього інструмента. В разі змін у відповідних обставинах суб'єкт господарювання повинен здійснити переоцінку цієї класифікації. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання випускає або викуповує інший фінансовий інструмент, це може вплинути на приналежність певного інструмента до класу, підпорядкованого всім іншим класам.
- К314В Інструмент, який забезпечує/має переважне право при ліквідації суб'єкта господарювання, не є інструментом що надає право на пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання. Наприклад, інструмент має переважне право при ліквідації якщо він надає утримувачу право на фіксовані дивіденди при ліквідації на додаток до частки чистих активів суб'єкта господарювання, тоді як інші інструменти у підпорядкованому класі з правом на пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання не забезпечують/мають такого ж самого права при ліквідації.
- К314Г якщо суб'єкт господарювання має лише один клас фінансових інструментів, цей клас слід розглядати так, наче він є підпорядкований всім іншим класам.

Загальний обсяг очікуваних грошових потоків, віднесених до певного інструменту протягом строку його дії (параграф 16A(г))

К314Г Загальний обсяг очікуваних грошових потоків, віднесених до певного інструменту протягом строку його дії повинен переважно базуватися на прибутку чи збитку, зміні у визнаних чистих активах або на справедливій вартості визнаних і невизнаних чистих активів суб'єкта господарювання протягом строку дії такого інструмента. Оцінку прибутку або збитку і зміни у визнаних чистих активах слід здійснювати згідно вимог відповідних МСФЗ.

Операції, здійснювані утримувачем інструменту, який не є власником суб'єкта господарювання (параграфи 16A і 16B)

К314Д Утримувач фінансового інструменту з правом дострокового погашення або інструмента, який створює для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку своїх чистих активів тільки при ліквідації, може здійснювати операції з цим суб'єктом господарювання в будь-якій ролі окрім власника. Наприклад, утримувач інструменту може бути працівником суб'єкта господарювання. При визначенні необхідності класифікувати цей інструмент як власний капітал (згідно параграфу 16A або 16B) до уваги слід брати тільки грошові потоки і визначені контрактом умови інструменту, які стосуються його утримувача як власника суб'єкта господарювання.

К314Е Прикладом може служити (командитне) товариство з обмеженою відповідальністю, яке має партнерів з повною і з обмеженою відповідальністю. Деякі партнери з повною відповідальністю можуть надавати цьому суб'єктові господарювання гарантії і отримувати за це певну винагороду. В такій ситуації гарантія і пов'язаний з нею грошові потоки пов'язані з утримувачами інструменту в їхній ролі поручителів, а не в ролі власників суб'єкта господарювання. Таким чином внаслідок цієї гарантії і пов'язаних з нею грошових потоків партнери з повною відповідальністю не розглядатимуться як підпорядковані партнерам з обмеженою відповідальністю і братимуться до уваги при оцінці ідентичності контрактних умов, встановлених для інструментів партнерів з обмеженою відповідальністю і для партнерів з повною відповідальністю.

К314Є Ще одним прикладом може служити угода про розподіл прибутків або збитків, за якою прибутки чи збитки розподіляються між утримувачами інструменту на основі наданих послуг або виробленої продукції протягом поточного та минулого років. Такі угоди є операціями з утримувачами інструментів які виступають в ролі не власників і яких не слід брати до уваги при оцінці ознак, наведених в параграфі 16A або у параграфі 16B. Однак, угоди про розподіл прибутків або збитків, за якими розподіл прибутку або збитку між утримувачами інструменту базується на номінальній сумі їхніх інструментів відносно інших інструментів в цьому класі, відображає операції з утримувачами інструменту що виступають у ролі власників і їх слід брати до уваги при оцінці ознак, наведених в параграфі 16A або у параграфі 16B..

К314Ж грошові потоки та визначені контрактом умови операцій між утримувачами інструменту (який виступає в ролі невласника) та суб'єктом господарювання-емітентом мають бути подібними до еквівалентних операцій, які можуть здійснюватися між особою, яка не є утримувачем інструменту, і суб'єктом господарювання-емітентом.

Відсутність іншого фінансового інструменту або контракту із загальним обсягом грошових потоків, який значною мірою фіксує або обмежує залишковий прибуток утримувача інструменту (параграфи 16 і 16Г)

К314З Умовою для класифікації у якості власного капіталу фінансового інструменту, який інакше/в іншому випадку відповідає критеріям в параграфі 16А або у параграфі 16В є те, що певний суб'єкт господарювання не має інших фінансових інструментів або контрактів, які мають а) сукупні грошові потоки що базуються переважно на прибутку чи збитку, зміну у визнаних чистих активах або зміну у справедливій вартості визнаних чи невизнаних чистих активів цього суб'єкта господарювання і б) впливають як суттєве обмеження або фіксація нерозподіленого прибутку. Наведені далі інструменти в разі їх використання на звичайних комерційних умовах в операціях з незв'язаними сторонами навряд чи перешкоджатимуть класифікації інструментів, які інакше/в іншому випадку відповідають критеріям у параграфі 16А або у параграфі 16В, як власний капітал:

- а) інструменти з сукупними грошовими потоками що переважно базуються на певних активах суб'єкта господарювання;
- б) інструменти з сукупними грошовими потоками що базуються на відсотку прибутку;
- в) контракти для винагороди окремих працівників за надані суб'єктові господарювання послуги;
- г) контракти, які передбачають виплату незначного відсотка прибутку за надані послуги чи товари..

Похідні фінансові інструменти

К315. Фінансові інструменти охоплюють первісні інструменти (наприклад, дебіторську, кредиторську заборгованість та інструменти власного капіталу) і похідні інструменти (наприклад, фінансові опціони, ф'ючерсні і форвардні контракти, відсоткові та валютні свопи). Похідні фінансові інструменти відповідають визначенню фінансового інструмента, а отже, на них поширюється дія цього Стандарту.

К316. Похідні фінансові інструменти створюють права та зобов'язання, які ведуть до передачі одного чи кількох фінансових ризиків, властивих основному первісному фінансовому інструменту, між сторонами контракту про цей інструмент. На час вступу контракту в силу, похідні фінансові інструменти надають одній стороні контрактне право обмінювати фінансові активи чи фінансові зобов'язання з іншою стороною за умов, які є потенційно

сприятливими, або контрактне зобов'язання обмінювати фінансові активи чи фінансові зобов'язання з іншою стороною за умов, що є потенційно несприятливими. Однак, як правило*, вони не приводять до передачі основного первісного фінансового інструмента на час вступу контракту в силу, і така передача необов'язково має місце після закінчення дії контракту. Деякі інструменти втілюють у собі право та зобов'язання здійснювати обмін. Оскільки умови обміну визначаються на час вступу в силу контракту про похідний інструмент, то зі зміною цін на фінансових ринках ці умови можуть стати або сприятливими, або несприятливими.

- К317. Опціон „пут” або „кол” на обмін фінансових активів чи фінансових зобов'язань (тобто фінансові інструменти, крім власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання) надає утримувачеві право отримувати майбутні економічні вигоди, пов'язані зі змінами справедливої вартості фінансового інструмента, який є в основі контракту. Навпаки, продавець опціону бере на себе зобов'язання відмовитися від потенційних можливих економічних вигід або понести потенційні збитки від економічних вигід, пов'язаних зі змінами справедливої вартості фінансового інструмента, який є в основі контракту. Контрактне право утримувача та зобов'язання продавця відповідають визначенню, відповідно, фінансового активу та фінансового зобов'язання. Фінансовий інструмент, який лежить в основі опціонного контракту, може бути будь-яким фінансовим активом, включаючи акції в інші суб'єкти господарювання та інструменти, які приносять відсотковий дохід. Опціон може вимагати від продавця випуску боргового інструмента, але не передачі фінансового активу; інструмент в основі опціону став би фінансовим активом утримувача, якби опціон був би здійснений. Право утримувача опціону обмінювати фінансовий актив за потенційно сприятливих умов та зобов'язання продавця обмінювати фінансовий актив за потенційно несприятливих умов відрізняються від основного фінансового активу, який підлягає обміну після здійснення опціону. На характер права утримувача та зобов'язання продавця не впливає ймовірність того, що опціон буде здійснено.
- К318. Ще одним прикладом похідного фінансового інструмента є форвардний контракт, який має бути здійсненим через шість місяців, протягом яких одна сторона (покупець) обіцяє віддати грошові кошти сумою 1000000 ВО в обмін на державні облігації з фіксованою ставкою номінальною вартістю 1000000 ВО, а інша сторона (продавець) обіцяє передати державні облігації з фіксованою ставкою номінальною вартістю 1000000 ВО в обмін на грошові кошти сумою 1000000 ВО. Протягом шести місяців обидві сторони мають контрактне право та контрактне зобов'язання на обмін фінансових інструментів. Якщо ринкова ціна державних облігацій зростає вище 1000000 ВО, умови будуть сприятливими для покупця і несприятливими для продавця; якщо ринкова ціна падає нижче 1000000 ВО, результат буде протилежним.

* Це справедливо для більшості, але не для всіх фінансових інструментів, наприклад, у деяких валютно-відсоткових свопах основну суму обмінюють під час вступу контракту в силу (та повторно обмінюють при погашенні).

Покупець має і контрактне право (фінансовий актив), подібне до права щодо утриманого опціону „кол”, і контрактне зобов'язання (фінансове зобов'язання), подібне до зобов'язання за проданим опціоном „пут”; продавець має контрактне право (фінансовий актив), подібне до права за утриманим опціоном „пут”, та контрактне зобов'язання (фінансове зобов'язання), подібне до зобов'язання за проданим опціоном „кол”. Як і в разі опціонів, ці контрактні права та контрактні зобов'язання являють собою фінансові активи і фінансові зобов'язання, які є відокремленими та відмінними від основного фінансового інструмента (облігації і грошові кошти, які підлягають обміну). Обидві сторони, котрі укладають форвардний контракт, мають зобов'язання, яке треба виконати в узгоджений час, тоді як виконання за опціонним контрактом відбувається, тільки якщо та коли утримувач опціону вирішує здійснити його.

- К319. Багато інших типів похідних інструментів утілюють право або зобов'язання здійснити майбутній обмін, включаючи відсоткові та валютні свопи, відсоткові контракти з верхньою межею, мінімальною та максимальною ставкою, зобов'язання щодо позики, програми випуску евронт та акредитиви. Контракт на відсотковий своп можна розглядати як варіант форвардного контракту, за яким сторони укладають угоду про здійснення низки майбутніх обмінів сум грошових коштів, причому одна сума розраховується згідно з плаваючою відсотковою ставкою, а друга – шляхом посилання на фіксовану відсоткову ставку. Ф'ючерсні контракти є іншим варіантом форвардних контрактів, відрізняючись переважно тим, що ці контракти стандартизовані та мають вільний обіг на біржі.

Контракти на продаж чи придбання нефінансових статей (параграфи 8-10)

- К320. Контракти на купівлю чи продаж нефінансових статей не відповідають визначенню фінансового інструмента, оскільки контрактне право однієї сторони отримувати нефінансовий актив або послугу та відповідне зобов'язання іншої сторони не створюють теперішнього права або зобов'язання будь-якої зі сторін отримувати, надавати чи обмінювати фінансовий актив. Наприклад, контракти, які передбачають розрахунок тільки при отриманні чи наданні нефінансової статті (наприклад, опціон, ф'ючерсні або форвардні контракти на срібло), не є фінансовими інструментами. Багато товарних контрактів – саме такого типу. Деякі з них стандартизовані за формою і мають вільний обіг на організованих ринках майже так само, як деякі похідні фінансові інструменти. Наприклад, товарний ф'ючерсний контракт можна легко придбати та продати за грошові кошти, оскільки він зареєстрований для торгівлі на біржі і може багато разів переходити з рук в руки. Проте сторони, які купують та продають контракт, фактично торгують основним товаром. Спроможність продавати або купувати товарний контракт за грошові кошти, легкість, з якою їх можна купити або продати, та можливість домовлятися про розрахунки в грошових коштах за зобов'язання отримувати або постачати товар не змінюють основний характер контракту

так, щоб утворився фінансовий інструмент. Проте на деякі контракти на продаж чи продаж нефінансових статей, за якими можна розраховуватися на нетто-основі або шляхом обміну фінансових інструментів, або на контракти, у яких нефінансова стаття легко конвертується в грошові кошти, поширюється сфера застосування цього Стандарту, якщо вони є фінансовими інструментами (див. параграф 8).

- К321. Контракт, який передбачає отримання або передачу фактично наявних активів, не створює фінансового активу однієї сторони та фінансового зобов'язання іншої, доки відповідна плата не буде відстроченою на час після дати, коли фактично наявні активи передаються. Саме це відбувається при придбанні або продажу товарів за торговим кредитом.
- К322. Деякі контракти є індексованими щодо ціни товару, але не пов'язані з розрахунками шляхом фізичного отримання або передачі товару. Вони передбачають розрахунки шляхом сплати грошових коштів, які визначаються згідно з формулами в контракті, а не сплати фіксованих сум. Наприклад, основна сума облігації може бути розрахована шляхом застосування ринкової ціни на нафту, яка превалює при погашенні облігації, до фіксованої кількості нафти. Основна сума індексується згідно з ціною на товар, але сплачується тільки грошовими коштами. Такий контракт являє собою фінансовий інструмент.
- К323. Визначення фінансового інструмента охоплює також контракт, який формує нефінансовий актив або зобов'язання додатково до фінансового активу або зобов'язання. Такі фінансові інструменти часто надають одній стороні право опціону на обмін фінансового активу на нефінансовий актив. Наприклад, облігація, індексована щодо ціни на нафту, може надати утримувачеві право отримувати потік платежів за фіксованою періодичною ставкою відсотка та фіксовану суму грошових коштів після строку погашення з опціоном обміну основної суми на фіксовану кількість нафти. Бажання здійснювати такий опціон буде варіюватися час від часу залежно від справедливої вартості нафти відповідно до коефіцієнта обміну грошових коштів на нафту (ціна обміну), який мають облігації. Наміри утримувача облігації щодо здійснення опціону не впливають на сутність складових активів. Фінансовий актив утримувача та фінансове зобов'язання емітента роблять облігацію фінансовим інструментом – незалежно від інших типів активів та зобов'язань, які також створюються.

К324. [Вилучений]

ПОДАННЯ

Зобов'язання та власний капітал (параграфи 15-27)

Відсутність контрактного зобов'язання надати грошові кошти чи інший фінансовий актив (параграфи 17-20)

- К325. Привілейовані акції можуть випускатися з різними правами. При визначенні того, чи є привілейована акція фінансовим зобов'язанням або інструментом власного капіталу, емітент оцінює конкретні права, які додаються до акції з

метою визначення, чи має вона основну характеристику фінансового зобов'язання. Наприклад, привілейована акція, яка передбачає погашення на конкретну дату або за правом опціону утримувача, містить фінансове зобов'язання, оскільки емітент має зобов'язання надати фінансові активи утримувачеві акції. Потенційна неспроможність емітента (чи внаслідок відсутності коштів, чи через правові обмеження) виконати зобов'язання щодо погашення привілейованої акції, коли він зобов'язаний зробити це за контрактом, не звільняє його від зобов'язання. Опціон емітента на викуп акцій не відповідає визначенню фінансового зобов'язання, оскільки він не має поточного права передавати фінансові активи акціонерам. У цьому випадку викуп акцій здійснюється винятково на розсуд емітента. Проте зобов'язання може виникнути, коли емітент акцій здійснює опціон, як правило, офіційно повідомляючи акціонерів про намір викупити акції.

- К326. Коли привілейовані акції не підлягають викупу, відповідна класифікація визначається іншими правами, які можуть додаватися до акцій. Класифікація ґрунтується на оцінці сутності контрактних угод та визначенні фінансового зобов'язання та інструмента власного капіталу. Коли виплата дивідендів утримувачам привілейованих акцій (кумулятивних чи некумулятивних) здійснюється на розсуд емітента, то акції є інструментами власного капіталу. На класифікацію привілейованої акції як інструмента власного капіталу або як фінансового зобов'язання не впливає, наприклад:
- а) минулий досвід здійснення виплат;
 - б) намір зробити виплати в майбутньому;
 - в) можливий негативний вплив на ціну звичайних акцій емітента, якщо виплати не здійснюються (внаслідок обмежень щодо виплати дивідендів за звичайними акціями, якщо не сплачуються дивіденди за привілейованими акціями);
 - г) сума резервів емітента;
 - г) очікування емітента щодо прибутку чи збитку за період, або
 - д) спроможність чи неспроможність емітента впливати на суму прибутку чи збитку за період.

Розрахунок власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання (параграфи 21-24)

- К327. Наступні приклади пояснюють, як слід класифікувати різні типи контрактів на власні інструменти капіталу суб'єкта господарювання:
- а) контракт, який суб'єкт господарювання погашатиме шляхом отримання чи надання фіксованої кількості його власних акцій без майбутньої компенсації, або шляхом обміну фіксованої суми грошових коштів чи іншого фінансового активу, є інструментом власного капіталу (за винятком випадків, визначених у параграфі 22А). Відповідно, будь-яка компенсація, отримана чи сплачена за таким контрактом, прямо додається або прямо

вираховується з власного капіталу. Прикладом цього може бути випущений опціон на акції, який надає контрагенту право придбати фіксовану кількість акцій суб'єкта господарювання за фіксовану суму грошових коштів. Проте, якщо контракт вимагає від суб'єкта господарювання придбати (викупити) його власні акції за грошові кошти чи інший фінансовий актив на фіксовану дату чи дату, яку можна визначити, суб'єкт господарювання також визнає фінансове зобов'язання щодо теперішньої вартості суми викупу (за винятком тих інструментів, які мають всі ознаки і відповідають всім умовам відповідно до параграфів 16А та 16Б або параграфів 16В та 16Г). Наприклад, зобов'язання суб'єкта господарювання за форвардним контрактом викупити фіксовану кількість власних акцій за фіксовану суму грошових коштів;

- б) зобов'язання суб'єкта господарювання придбати свої власні акції за грошові кошти приводить до фінансового зобов'язання щодо теперішньої вартості суми викупу, навіть якщо кількість акцій, яку суб'єкт господарювання має повторно купити, не є фіксованою або якщо зобов'язання залежить від здійснення права контрагента на викуп (за винятком випадків, визначених у параграфах 16А та 16Б або у параграфах 16В та 16Г). Прикладом умовного зобов'язання є випущений опціон, який вимагає, щоб суб'єкт господарювання викупив свої власні акції за грошові кошти, тільки якщо контрагент здійснить опціон;
- в) контракт, який погашатиметься грошовими коштами чи іншим фінансовим активом, є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням, навіть якщо сума грошових коштів чи інший фінансовий актив, які будуть отримані або надані, ґрунтується на змінах ринкової ціни власного капіталу суб'єкта господарювання (за винятком випадків, визначених у параграфах 16А та 16Б або у параграфах 16В та 16Г). Один із прикладів такого контракту – опціон на акції, за який розраховуються грошовими коштами на нетто-основі;
- г) контракт, який погашатиметься змінною кількістю власних акцій суб'єкта господарювання, вартість яких дорівнює фіксованій сумі чи сумі, що ґрунтується на головній змінній (наприклад, товарній ціні), є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням. Наприклад, проданий опціон на придбання золота, який у разі здійснення погашатиметься на нетто-основі власними інструментами суб'єкта господарювання шляхом надання суб'єктом господарювання такої кількості цих інструментів, яка дорівнює вартості опціонного контракту. Такий контракт є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням, навіть якщо головна змінна є ціною власних акцій суб'єкта господарювання, а не золота. Аналогічно, погашення контракту здійснюватиметься у фіксованій кількості власних акцій суб'єкта господарювання, але права, що додаються до цих акцій, варіюватимуться так, що вартість погашення дорівнюватиме фіксованій сумі чи сумі, яка базується на змінах головної змінної, є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням.

Забезпечення непередбаченого погашення (параграф 25)

К328. Параграф 25 визначає, що якщо частина забезпечення непередбаченого погашення, яка може потребувати погашення грошовими коштами чи іншим фінансовим активом (або іншим способом, який приведе до того, що інструмент стане фінансовим зобов'язанням) є нереальною, то забезпечення погашення не впливає на класифікацію фінансового інструмента. Отже, контракт, який вимагає погашення грошовими коштами або змінною кількістю власних акцій суб'єкта господарювання тільки при відбутті події, яка є винятково рідкісною, не зовсім звичайною та дуже малоймовірною, є інструментом власного капіталу. Аналогічно, погашення фіксованою кількістю власних акцій суб'єкта господарювання може бути виключеним за контрактом за обставин, які перебувають за межами контролю суб'єкта господарювання, але якщо можливість відбуття цих обставин є реальною, тоді класифікація як інструмента власного капіталу є доречною.

Підхід у консолідованих фінансових звітах

К329. У консолідованих фінансових звітах суб'єкт господарювання подає інформацію про частки меншості – тобто частки інших сторін у власному капіталі та прибутку своїх дочірніх підприємств відповідно до МСБО 1 та МСБО 27. Під час класифікації фінансового інструмента (або його компонента) у консолідованих фінансових звітах суб'єкт господарювання розглядає всі строки та умови, узгоджені членами групи та утримувачами інструмента, визначаючи, чи має група в цілому зобов'язання надати грошові кошти чи інший фінансовий актив стосовно інструмента або погасити його таким способом, який приводить до класифікації зобов'язання. Якщо дочірнє підприємство групи випускає фінансовий інструмент, а материнське підприємство чи інший суб'єкт господарювання групи узгоджує додаткові умови безпосередньо з утримувачами інструмента (наприклад, гарантію), то група може не мати права дискреційної участі щодо виплат чи відшкодування. Хоча дочірнє підприємство може відповідним чином класифікувати інструмент без урахування цих додаткових умов у своїх окремих фінансових звітах, вплив інших угод між членами групи та утримувачами інструмента розглядається, щоб забезпечити відображення в консолідованих фінансових звітах контрактів та операцій, укладених між групою в цілому. Тією мірою, якою існує таке забезпечення зобов'язання або погашення, інструмент (або його компонент, до якого відноситься зобов'язання) класифікується як фінансове зобов'язання в консолідованих фінансових звітах.

К329А деякі типи фінансових інструментів, що створюють для суб'єкта господарювання контрактне зобов'язання, класифікуються як інструменти власного капіталу відповідно до параграфів 16А і 16Б або параграфів 16В і 16Г. Класифікація відповідно до цих параграфів є виключенням з принципів, які інакше застосовуються до класифікації інструменту у цьому Стандарті. Цей виняток не поширюється на класифікацію частки неконтролюючого учасника у консолідованих фінансових звітах. Таким чином, інструменти, класифіковані як інструменти власного капіталу відповідно до параграфів 16А

та 16Б або параграфів 16В та 16Г в окремих чи в індивідуальних фінансових звітах що є часткою не контролюючого учасника, у консолідованих фінансових звітах групи класифікуються як зобов'язання.

Складні фінансові інструменти (параграфи 28-32)

- К330. Параграф 28 поширюється лише на емітентів непохідних складних фінансових інструментів. У параграфі 28 не йдеться про складні фінансові інструменти з погляду утримувачів. У МСБО 39 розглядається відокремлення вбудованих похідних інструментів з погляду утримувачів складних фінансових інструментів, що містять характеристики боргових інструментів та інструментів власного капіталу.
- К331. Поширеною формою складного фінансового інструмента є борговий інструмент із вбудованим опціоном на конвертування, наприклад, облигація, яку можна конвертувати у звичайні акції емітента і яка не має ніяких характеристик інших вбудованих похідних інструментів. Параграф 28 вимагає від емітента такого фінансового інструмента подавати у звіті про фінансовий стан окремо компонент зобов'язання та компонент власного капіталу в такий спосіб:
- а) зобов'язання емітента здійснювати виплати за графіком відсотків і основної суми являє собою фінансове зобов'язання, яке існує так довго, як довго не конвертується інструмент. При первісному визнанні справедлива вартість компонента зобов'язань є теперішньою вартістю визначеного контрактом потоку майбутніх грошових потоків, дисконтованих за ставкою відсотка, що застосовується на ринку на цей момент до інструментів, які мають зіставний кредитний статус та забезпечують в основному такі самі грошові потоки, за тих самих умов, але без опціону на конвертування;
 - б) інструмент капіталу є вбудованим опціоном на конвертування зобов'язання у власний капітал емітента. Справедлива вартість опціону складається з часової та внутрішньої вартості, якщо така є. Цей опціон має вартість при первісному визнанні, навіть якщо співвідношення ціни здійснення опціону та ринкової ціни робить використання опціону не вигідним.
- К332. При конвертуванні інструмента, який можна конвертувати, коли настає строк погашення, суб'єкт господарювання припиняє визнання компонента зобов'язання і визнає його як власний капітал. Первісний компонент власного капіталу залишається власним капіталом (хоча його можна переносити з одного рядка власного капіталу до іншого). Ніякого прибутку чи збитку від конвертування при погашенні не виникає.
- К333. Якщо суб'єкт господарювання погашає інструмент, який можна конвертувати, до строку погашення шляхом дострокового викупу чи повторного викупу, в якому первісні пільги від конвертування не змінюються, тоді суб'єкт господарювання розподіляє сплачену компенсацію і будь-які витрати на операцію повторного викупу чи викупу на компоненти

зобов'язання та власного капіталу інструмента на дату операції. Метод, використаний при розподілі сплаченої компенсації та витрат на операцію на окремі компоненти, узгоджується з методом, який використовували при первісному розподілі окремих компонентів надходжень, отриманих суб'єктом господарювання, коли випускався інструмент, який можна конвертувати, відповідно до параграфів 28-32.

- К334. Після розподілу компенсації будь-який прибуток чи збиток, який виникає внаслідок цього, розглядається відповідно до облікових принципів, прийнятних для відповідного компонента, так:
- а) сума прибутку чи збитку, пов'язана з компонентом зобов'язання, визнається в прибутку чи збитку;
 - б) сума компенсації, пов'язана з компонентом власного капіталу, визнається у власному капіталі.
- К335. Суб'єкт господарювання може змінювати строки інструмента, який можна конвертувати, щоб стимулювати дострокове конвертування, наприклад, шляхом пропонування більш сприятливого коефіцієнта конвертування або сплати іншої додаткової компенсації у випадку конвертування до визначеної дати. Різниця (на дату зміни строків) між справедливою вартістю компенсації, яку отримує утримувач після конвертування інструмента згідно зі зміненими строками, та справедливою вартістю компенсації, яку утримувач отримав би згідно з первісними строками, визнається як збиток з відображенням переоцінки як прибутку чи збитку.

Власні викуплені акції (параграфи 33 та 34)

- К336. Власні інструменти капіталу суб'єкта господарювання не визнаються як фінансовий актив, незалежно від причини їх повторного придбання. Параграф 33 вимагає від суб'єкта господарювання, який повторно купує свої власні інструменти капіталу, вираховувати такі інструменти капіталу із власного капіталу. Проте, якщо суб'єкт господарювання утримує свій власний капітал за дорученням інших осіб (наприклад, фінансової установи, яка утримує свій власний капітал за дорученням клієнта), існують агентські стосунки і внаслідок цього таке володіння не включається у звіт про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Відсотки, дивіденди, збитки та прибутки (параграфи 35-41)

- К337. Наведений далі приклад пояснює застосування параграфа 35 до складного фінансового інструмента. Припускається, що некумулятивна привілейована акція має бути обов'язково викуплена за грошові кошти через п'ять років, але дивіденди підлягають сплаті на розсуд суб'єкта господарювання до дати викупу. Такий інструмент є складним фінансовим інструментом, причому компонент зобов'язання є теперішньою вартістю суми викупу. Витрати у зв'язку з дисконтом за цим компонентом визнаються у прибутку чи збитку та класифікуються як витрати на відсотки. Будь-які сплачені дивіденди пов'язані

з компонентом власного капіталу і тому визнаються як розподіл прибутку чи збитку. Подібний підхід застосовувався би, якби викуп був не обов'язковим, а за правом опціону утримувача, або якби акції обов'язково можна було конвертувати в змінну кількість звичайних акцій, обчислену так, що вона дорівнює фіксованій сумі чи сумі, оснований на змінах головної змінної (наприклад, товару). Проте, якщо несплачені дивіденди додаються до суми викупу, весь інструмент є зобов'язанням. У такому випадку будь-які дивіденди класифікуються як витрати на відсотки.

Згортання фінансового активу та фінансового зобов'язання (параграфи 42-50)

К338. Щоб згортати фінансовий актив та фінансове зобов'язання, суб'єкт господарювання повинен мати на поточний момент юридично забезпечене право згортати визнані суми. Суб'єкт господарювання може мати умовне право згортати визнані суми (таке як основна угода про взаємну компенсацію зобов'язань з однаковими строками або в деяких формах боргу без права регресу), але такі права забезпечені лише, після того, як відбудеться в майбутньому певна подія (як правило, невиконання зобов'язань контрагентом). Отже, така угода не відповідає умовам згортання.

К339. Стандарт не передбачає особливого підходу до так званих „синтетичних інструментів”, які являють собою групи окремих фінансових інструментів, що їх купують та утримують для імітації характеристик іншого інструмента. Наприклад, довгостроковий борговий інструмент з плаваючою ставкою в поєднанні з відсотковим свопом, пов'язаним з отриманням „плаваючих” виплат та сплатою „фіксованих” платежів, синтезує довгостроковий борговий інструмент з плаваючою ставкою. Кожен з окремих фінансових інструментів, які разом утворюють „синтетичний інструмент”, являє собою контрактне право або зобов'язання зі своїми власними строками й умовами, і кожен з них можна передавати або погашати окремо. Кожен фінансовий інструмент доступний ризикам, що можуть відрізнятися від тих ризиків, яким доступні інші фінансові інструменти. Відповідно, якщо один фінансовий інструмент „синтетичного інструмента” є активом, а інший – зобов'язанням, вони не згортаються і не подаються у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання на нетто-основі, якщо тільки вони не відповідають критеріям згортання в параграфі 42.

Розкриття інформації

Фінансові активи та фінансові зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку чи збитку (параграф 94 д)

К340. [Вилучений]