

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 власного капіталу і для згортання фінансових активів і фінансових зобов'язань. Він застосовується до класифікації фінансових інструментів (з точки зору емітента) як фінансових активів, фінансових зобов'язань та інструментів власного капіталу; до класифікації пов'язаних з ними процентів, дивідендів, збитків та прибутків, а також до обставин, за яких слід згорнути 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 МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”, і принципи розкриття інформації щодо них, подані в МСФЗ 7 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”.

Сфера застосування

- 4 Цей Стандарт застосовується всіма суб'єктам господарювання до всіх типів фінансових інструментів, окрім:
 - (а) тих часток участі у дочірніх, асоційованих або спільних підприємствах, що їх обліковують відповідно до МСФЗ 10 “Консолідована фінансова звітність”, МСБО 27 “Окрема фінансова звітність” або МСБО 28 “Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства”. Проте в деяких випадках МСФЗ 10, МСБО 27 або МСБО 28 вимагають або дозволяють суб'єктові господарювання обліковувати частки участі в дочірньому, асоційованому або спільному підприємстві відповідно до МСФЗ 9. У таких випадках суб'єктам господарювання слід застосовувати вимоги цього Стандарту. Суб'єктам господарювання слід застосовувати цей Стандарт до всіх похідних інструментів на частки участі у дочірніх, асоційованих або спільних підприємствах.
 - (б) прав та зобов'язань працевластуваних згідно з програмами виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 “Виплати працівникам”.
 - (в) [вилучено]
 - (г) страхових контрактів, як визначеноу МСФЗ 17 “Страхові контракти” чи інвестиційних контрактів із умовами дискреційної участі у сфері застосування МСФЗ 17. Проте цей Стандарт застосовується до
 - (і) похідних інструментів, які вбудовані в контракти у сфері застосування МСФЗ 17, якщо МСФЗ 9 вимагає, щоб суб'єкт господарювання обліковував їх окремо.
 - (ii) інвестиційних компонентів, які відокремлені від контрактів у сфері застосування МСФЗ 17, якщо МСФЗ 17 вимагає такого відокремлення, крім як у тому разі, коли відокремлюваний інвестиційний компонент є інвестиційним контрактом із умовами дискреційної участі у сфері застосування МСФЗ 17.
 - (iii) прав та обов'язків емітентів, що виникають за страховими контрактами згідно із визначенням договорів фінансової гарантії, якщо емітент застосовує МСФЗ 9 для визнання та оцінки договорів. Однак емітент повинен застосовувати МСФЗ 17 якщо він обирає можливість, передбачену пунктом 7(г) МСФЗ 17, застосовувати МСФЗ 17 для визнання та оцінки договорів.
 - (iv) прав та обов'язків суб'єкта господарювання, які є фінансовими інструментами, що виникають за договорами щодо кредитних карток чи за аналогічними договорами, що визначають механізми кредитування або здійснення платежів, які видано суб'єктом господарювання, й які відповідають визначенню страхового контракту, якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 9 до тих прав та обов'язків у відповідності з пунктом 7(е) МСФЗ 17 та пунктом 2.1(г)(iv) МСФЗ 9.

- (v) прав та обов'язків суб'єкта господарювання, що є фінансовими інструментами, які виникають за виданими суб'єктом господарювання страховими контрактами, які обмежують відшкодування в разі страхових подій сумою, необхідною за інших обставин для здійснення розрахунку за зобов'язанням держателя страхового полісу, що створене таким контрактом, якщо суб'єкт господарювання згідно з пунктом 8А МСФЗ 17 вирішить застосовувати до таких контрактів МСФЗ 9 замість МСФЗ 17.
- (г) [вилучено]
- (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 пунктів 8-10 цього Стандарту, до яких застосовується цей Стандарт,
 - (іі) пунктів 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, програм 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 нефінансового об'єкту, 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 нефінансового об'єкту згідно з вимогами суб'єкта господарювання до очікуваного придбання, продажу чи використання. Однак цей Стандарт застосовується до тих контрактів, які суб'єкт господарювання визначає як оцінені за справедливою вартістю через прибуток або збиток відповідно до пункту 2.5 МСФЗ 9 *“Фінансові інструменти”*.
- 9** Існують різні способи погашення контрактів на придбання чи продаж нефінансового об'єкту на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи обміном фінансових інструментів. Вони включають:
- (а) коли умови контракту дозволяють будь-якій стороні погашати його на нетто-основі грошовими коштами або іншим фінансовим інструментом чи шляхом обміну фінансових інструментів;
 - (б) коли 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) коли 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; та
 - (г) нефінансовий об'єкт, яка є предметом контракту, легко конвертується у грошові кошти.
- Контракт, до якого застосовується (б) або (в), не укладається з метою отримання чи надання нефінансового об'єкту 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 пункт 8, оцінюються, щоб визначити, чи були вони укладені та чи залишаються утримуваними з метою отримання або надання нефінансового об'єкту 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 нефінансового об'єкту, 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 укладати з метою отримання чи надання нефінансового об'єкту згідно з вимогами суб'єкта господарювання щодо очікуваної купівлі, продажу чи використання.

Визначення (див.також пункти К33–К323)

11 Терміни, що використовуються в цьому Стандарті, мають такі значення:

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

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

- (а) грошовими коштами;
- (б) інструментом власного капіталу іншого суб'єкта господарювання;
- (в) контрактним правом:
 - (і) отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого суб'єкта господарювання, або
 - (іі) обмінювати фінансові активи чи фінансові зобов'язання з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно сприятливими для суб'єкта господарювання, або
- (г) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є:
 - (і) непохідним інструментом, за який суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний отримати змінну кількість власних інструментів капіталу, або
 - (іі) 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. 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 пунктами 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 класифіковані як інструменти власного капіталу згідно з пунктами 16В та 16Г, або інструменти, що 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:
 - (і) надавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому суб'єктові господарювання; або
 - (іі) обмінювати фінансові активи або фінансові 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:
 - (і) непохідним інструментом, за яким суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний надавати змінну кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання; або
 - (іі) похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обмін фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового актива на фіксовану кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання. З цією метою права, опціони або варанти на придбання фіксованої кількості власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання за фіксовану суму будь-якої валюти є інструментами власного капіталу, якщо суб'єкт господарювання пропонує такі права, опціони або варанти пропорційно для всіх існуючих його власників того ж класу, що і його власні непохідні інструменти капіталу. Крім того, 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 пунктами 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 пунктами 16В та 16Г, або інструменти, які самі є контрактами на майбутнє отримання або надання інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання.

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

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

Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана за продаж актива або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості").

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

- 12 Вказані далі терміни визначені у додатку А до МСФЗ 9 або в пункті 9 МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" та використовуються в цьому Стандарті в значенні, встановленому МСБО 39 та МСФЗ 9:
- амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання
 - припинення визнання
 - похідний інструмент
 - метод ефективного відсотка
 - договір фінансової гарантії
 - фінансове зобов'язання за справедливою вартістю через прибуток або збиток
 - тверде зобов'язання
 - прогнозована операція
 - ефективність хеджування
 - об'єкт хеджування
 - інструмент хеджування
 - утримуваний для торгівлі
 - звичайне придбання або продаж
 - витрати на операцію.
- 13 У цьому Стандарті терміни "контракт" та "контрактний" стосуються угоди між двома або більше сторонами з чітко визначеними економічними наслідками, яких сторони майже не можуть уникнути, тому що, як правило, угода є законодавчо закріпленою. 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 пункти 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 при первісному

визнанні відповідно до сутності контрактної угоди та відповідно до визначення фінансового зобов'язання, фінансового активу та інструмента власного капіталу.

16 Коли емітент застосовує визначення, наведені в пункті 11, для встановлення 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:
 - (і) надати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому суб'єктові господарювання; або
 - (іі) 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:
 - (і) є непохідним інструментом, який не містить контрактного зобов'язання емітента надавати змінну кількість власних інструментів капіталу; або
 - (іі) 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 права, опціони або варанти на придбання фіксованої кількості власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання за фіксовану суму у будь-якій валюті є інструментами власного капіталу, якщо суб'єкт господарювання пропонує такі права, опціони або варанти пропорційно для всіх існуючих його власників того ж класу, що і його власні непохідні інструменти власного капіталу. Крім того, з цією метою власні інструменти капіталу емітента не містять інструментів, які мають всі належні ознаки та відповідають умовам, визначеним в пунктах 16А та 16Б або в пунктах 16В та 16Г, 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 пункті, не є інструментом власного капіталу. Як виняток, інструмент, який відповідає визначенню фінансового зобов'язання, класифікується як інструмент власного капіталу якщо він має всі ознаки і задовольняє умовам, визначеним у пунктах 16А та 16Б або в пунктах 16В і 16Г.

Інструменти з правом дострокового погашення

16А Фінансові інструменти з правом дострокового погашення включають контрактне зобов'язання емітента із зворотного придбання або погашення цього інструменту за грошові кошти або в обмін на інший фінансовий актив при виконанні права дострокового погашення. 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:
 - (і) ділення чистих активів суб'єкта господарювання, що залишаються при ліквідації, на кількість одиниць рівної суми; та
 - (іі) множення цієї суми на кількість одиниць, якими володіють утримувачі даного фінансового інструмента.
- (б) Інструмент належить до класу інструментів, які субординовані по відношенню до всіх інших класів інструментів. Щоб належати до цього класу інструмент повинен мати такі ознаки:
 - (і) відсутність пріоритетної черговості відносно інших вимог на активи суб'єкта господарювання при його ліквідації; та
 - (іі) відсутність необхідності у конвертації в інший інструмент щоб увійти до класу інструментів, які субординовані по відношенню до всіх інших класів інструментів.
- (в) Всі фінансові інструменти, що належать до класу інструментів, які субординовані по відношенню до всіх інших класів 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 погашення, є однаковим для всіх інструментів в цьому класі.

- (г) Окрім контрактного зобов'язання емітента здійснити зворотне придбання або погашення 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, також він не є контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання, як у це зазначено 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, щоб 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) та
- (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 пункті 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 виконується ця умова, йому не слід класифікувати інструмент 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, який виступає емітентом контрактне зобов'язання надати іншому суб'єкту господарювання пропорційну частку своїх чистих активів тільки при ліквідації. Це зобов'язання виникає через те, що або ліквідація вочевидь відбудеться і є поза контролем цього суб'єкта господарювання (наприклад, в разі обмеженого строку існування суб'єкта господарювання), або ліквідація є неочевидною але може відбутися за рішенням 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; та
 - (іі) множення цієї суми на кількість одиниць, якими володіють утримувачі даного фінансового інструмента.
- (б) Інструменти належить до класу інструментів, які субординовані по відношенню до всіх інших класів інструментів. Щоб належати до цього класу, інструмент повинен мати такі ознаки:
 - (і) відсутність пріоритетної черговості відносно інших вимог на активи суб'єкта господарювання при його ліквідації, та

- (ii) відсутність необхідності у конвертації в інший інструмент щоби увійти до класу інструментів, які субординовані по відношенню до всіх інших класів інструментів.
 - (в) Всі фінансові інструменти, що належать до класу інструментів, які субординовані по відношенню до всіх інших класів інструментів, повинні містити однакове контрактне зобов'язання для суб'єкта господарювання, який виступає 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 жодного іншого фінансового інструменту або контракту, які мають:
- (а) загальний обсяг грошових коштів, 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); та
 - (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 пункті 16В, 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 виконується ця умова, 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 пунктів 16А та 16Б або пунктів 16В та 16Г, починаючи з дати, коли цей інструмент набуває всіх ознак і відповідає всім зазначеним в цих пунктах 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 пунктах. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання погашає всі емітовані/випущені ним інструменти без права дострокового погашення, і будь-які інструменти з правом дострокового погашення, що залишилися непогашеними і мають всі належні ознаки та відповідають всім умовам, наведеним в пунктах 16А і 16Б, такий суб'єкт господарювання повинен перекласифікувати інструменти з правом дострокового погашення на інструменти власного капіталу, починаючи з дати погашення ним інструментів без права дострокового погашення.
- 16Д Суб'єкт господарювання повинен відображати в обліку перекласифікацію інструменту згідно пункту 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 пунктах 16А та 16Б або в пунктах 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 як власний капітал від дати, коли цей інструмент набуває всіх ознак і відповідає всім умовам, визначеним в пунктах 16А та 16Б або в пунктах 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 (пункт 16 (а))

- 17 За винятком обставин, зазначених в пунктах 16А та 16Б або в пунктах 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 емітенту 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 пунктами 16А та 16Б або пунктами 16В та 16Г. Фінансовий інструмент є фінансовим зобов'язанням навіть у випадку коли сума грошових коштів чи інших фінансових активів визначається на основі індексу або іншої статті, які можуть збільшуватися чи зменшуватися. Існування опціону для утримувача на повернення інструмента емітенту 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 пунктами 16А та 16Б або пунктами 16В та 16Г. Наприклад, "відкриті" взаємні фонди, пайові трасти, товариства та деякі кооперативні суб'єкти господарювання можуть надавати утримувачам своїх паїв чи членам право повернути їхні частки в емітенті 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 пунктів 16А та 16Б або пунктів 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 фінансовій звітності суб'єкта господарювання, який не має внесеного власного капіталу (наприклад, деякі взаємні фонди та пайові трасти, див. Ілюстративний Приклад 7), або використання додаткового розкриття інформації, щоб показати, що сукупні частки членів складаються зі статей, таких як резерви, які відповідають визначенню власного капіталу, та 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 пунктів 16А та 16Б або пунктів 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 регулюючої 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:
- (i) грошові кошти чи інший фінансовий актив, або
 - (ii) 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, не меншої ніж та, що передбачена при погашенні грошовими коштами (див. пункт 21).

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

- 21 Контракт не є інструментом власного капіталу тільки тому, що 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 змінюється таким чином, 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 частково чи повністю відповідно до змін змінного чинника, іншого, ніж ринкова ціна власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання (наприклад, ставка відсотка, ціна товару або ціна фінансового інструмента). Два приклади щодо цього: (а) контракт надати таку кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, яка дорівнює вартості 100 ОВ¹, 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 пункті 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 контрагенту 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 прямо з власного капіталу. Зміни в справедливій вартості інструмента власного капіталу не визнаються у фінансовій звітності.
- 22А Якщо контракт погашається шляхом отримання або надання власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, які є фінансовими інструментами з правом дострокового погашення з усіма необхідними ознаками і відповідністю всім умовам, визначеним пунктами 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 необхідні ознаки та відповідають умовам, зазначеним у пунктах 16В 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 пунктах 16А та 16Б або в пунктах 16В та 16Г, контракт, який містить зобов'язання суб'єкта господарювання придбати свої власні інструменти капіталу за грошові

¹ У цьому Стандарті монетарні суми визначені у “одиницях валюти” (ОВ).

кошти чи за інший фінансовий актив, призводить до фінансового зобов'язання у розмірі теперішньої вартості суми викупу (наприклад, 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. Фінансове зобов'язання первісно визнається за теперішньою вартістю і перекласифікується з власного капіталу. Надалі фінансове зобов'язання оцінюється відповідно до МСФЗ 9. Якщо термін контракту закінчується без виконання, 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.

Положення про умовні розрахунки

- 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 є фінансове зобов'язання емітента, окрім випадків, коли:
- (а) частина положень про умовні розрахунки, що може вимагати погашення грошовими коштами чи іншим фінансовим активом (чи іншим чином, щоб він став фінансовим зобов'язанням), не є реальною;
 - (б) від емітента 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 необхідні ознаки та відповідає усім умовам, визначеним пунктами 16А і 16Б.

Вибір способу 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 вибором способу 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 нефінансового об'єкта в обмін на власні інструменти капіталу суб'єкта господарювання, тому що за них можна розрахуватися наданням нефінансового об'єкту або на нетто-основі грошовими коштами чи іншим фінансовим інструментом (див. пункти 8-10). Такі контракти є фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями, а не інструментами власного капіталу.

Складні фінансові інструменти (див. також пункти К330 – К335 та Ілюстративні Приклади 9–12)

- 28 Емітенту непохідного фінансового інструмента слід оцінювати умови 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 пункту 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 відірваними варантами на придбання акцій. Відповідно, у всіх випадках суб'єкт господарювання подає інформацію про компоненти зобов'язань та власного капіталу окремо у своєму звіті про фінансовий стан.
- 30 Класифікація компонентів зобов'язань та власного 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 неврегульованим, доки воно не буде погашеним унаслідок конвертування, закінчення строку погашення інструмента або деяких інших операцій.
- 31 В МСФЗ 9 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 власного капіталу і зобов'язань, на компонент власного капіталу розподіляється залишкова сума після вирахування зі справедливої вартості інструмента вцілому суми, яка окремо визначена для компонента зобов'язання. Вартість будь-яких характеристик похідних інструментів (наприклад, опціону “кол”), вбудованих у складний фінансовий інструмент, крім компонента власного капіталу (наприклад, опціон на конвертування в звичайні акції), включається до компонента зобов'язання. Сума балансової вартості, розподілена на компоненти зобов'язання та власного капіталу при первісному визнанні, завжди дорівнює справедливій вартості, яка була б установлена для інструмента в цілому. Ніякий прибуток чи збиток не виникає від первісного визнання компонентів інструмента окремо.
- 32 Відповідно до підходу, наведеного в пункті 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 власного капіталу. Балансову вартість інструмента власного капіталу, представленого опціоном на конвертування інструмента в звичайні акції, потім визначають, вираховуючи справедливу вартість фінансового зобов'язання зі справедливої вартості складного фінансового інструмента в цілому.

Власні викуплені акції (див. також пункт К336)

- 33 **Якщо суб'єкт господарювання викуповує 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.**
- 33А Деякі суб'єкти господарювання, як всередині, так і зовні, мають інвестиційний фонд, який надає інвесторам пільги, визначені паями фонду, та визнає фінансові зобов'язання щодо сум, що підлягають виплаті цим інвесторам. Так само деякі суб'єкти господарювання видають групи страхових контрактів з ознаками прямої участі, а ці суб'єкти господарювання володіють базовими статтями. Деякі такі фонди або основні статті включають власні викуплені акції підприємства. Незважаючи на пункт 33, суб'єкт господарювання може вирішити не відраховувати з власного капіталу власну викуплену акцію, яка включена до такого фонду або є базовою статтею, тоді і тільки тоді, коли суб'єкт господарювання знову набуває власний інструмент капіталу для таких цілей. Натомість суб'єкт господарювання може вирішити продовжувати облік цієї власної викупленої акції як

власного капіталу та обліковувати придбаний інструмент так, ніби інструмент є фінансовим активом, та оцінювати його за справедливою вартістю через прибуток або збиток відповідно до МСФЗ 9. Такий вибір є безвідкличним і оформляється за принципом "інструмент за інструментом". Для цілей цього вибору, включають інвестиційні контракти із умовами дискреційної участі. (Див. МСФЗ 17 щодо термінів, використаних у цьому пункті, визначених у цьому Стандарті.)

- 34 Суму утримуваних власних викуплених акцій розкривають окремо в звіті про фінансовий стан або в примітках відповідно до МСБО 1 *"Подання фінансової звітності"*. Суб'єкт господарювання надає розкриття інформації відповідно до МСБО 24 *"Розкриття інформації про пов'язані сторони"*, якщо суб'єкт господарювання викуповує свої власні інструменти капіталу у пов'язаних сторін.

Проценти, дивіденди, збитки та прибутки (див. також пункт К337)

- 35 **Проценти, 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 визнавати виплати утримувачам інструмента власного капіталу безпосередньо у власному капіталі. Витрати на операції з власним капіталом слід обліковувати як вирахування з власного капіталу.**
- 35A Податок на прибуток, пов'язаний з виплатами утримувачам інструмента власного капіталу, а також з витратами на операцію з власним капіталом слід обліковувати відповідно до МСБО 12 *"Податки на прибуток"*.
- 36 Класифікація фінансового інструмента як фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу визначає, чи визнаються проценти, 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 процентів за облігацією. Аналогічно до цього, прибутки та збитки, пов'язані з викупом або рефінансуванням фінансових зобов'язань, визнаються в прибутку чи збитку, тоді як викуп або рефінансування інструментів власного капіталу визнаються як зміни у власному капіталі. Зміни справедливої вартості інструмента власного капіталу не визнаються у фінансовій звітності.
- 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 регуляторні платежі, 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, якщо вони є додатковими витратами, що прямо відносяться до операції з власним капіталом, і яких інакше можна було б уникнути. За операціями з капіталом, від яких відмовилися, витрати на операції визнаються як витрати.
- 38 Витрати на операції, які пов'язані з випуском складного фінансового інструмента, розподіляються на компоненти зобов'язання та власного 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 відповідно до МСБО 1.
- 40 Дивіденди, класифіковані як витрати, можна подавати у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід або разом з процентами за іншими зобов'язаннями, або у вигляді окремої статті. На додаток до вимог цього Стандарту, розкриття інформації про проценти та дивіденди має відповідати вимогам МСБО 1 та МСФЗ 7. За деяких обставин унаслідок різниць між процентами та дивідендами стосовно таких питань, як можливість вирахування сум податків, доцільним є окреме розкриття інформації у звіті (звітах) про прибуток або збиток та інший сукупний дохід. Інформація 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. пункт 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 дохід, коли це доречно в поясненні результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Згортання фінансового активу та фінансового зобов'язання (див. також пункти К338А–К338Д та К339)

42 Фінансовий актив та фінансове зобов'язання слід згорнути і чисту суму подавати в звіті про фінансовий стан, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання:

- (а) на теперішній час має юридично закріплене право на згортання визнаних сум; та
- (б) має намір або 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 згорнути переданий актив та пов'язане з ним зобов'язання (див. МСФЗ 9, пункт 3.2.22).

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. В інших випадках фінансові активи та фінансові зобов'язання подаються окремо одні від одних відповідно до їхніх характеристик як ресурсів або зобов'язань суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, що вимагається в пунктах 13Б–13Г МСФЗ 7 щодо визнаних фінансових інструментів, на які поширюється дія пункту 13А МСФЗ 7.

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 кредиторів шляхом зарахування цієї суми в суму до отримання від кредитора. За незвичайних обставин дебітор може мати юридичне право зараховувати суму до отримання від третьої сторони в суму до сплати кредиторів 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 закріпленого 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 рівень вразливості суб'єкта господарювання до кредитного ризику та ризику ліквідності. Однак сама собою наявність права не є достатньою основою для згортання. За відсутності наміру використати право або здійснити одночасне погашення, сума та час майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання залишаються незмінними. Якщо суб'єкт господарювання має намір використати право або здійснити одночасне погашення, то подання активу та зобов'язання на нетто-основі точніше відображає суми та час очікуваних майбутніх грошових потоків, а також ризики, до яких вразливі ці грошові потоки. Здійснювати намір однієї або обох сторін погасити зобов'язання на нетто-основі без юридичного права 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 розрахунків на нетто-основі або проведення одночасного погашення. 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 рівень кредитного ризику, на який наражається суб'єкт господарювання, розкривається відповідно до пункту 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. В такому випадку грошові потоки фактично еквівалентні одній сумі нетто і не наражаються на кредитний ризик або ризик ліквідності. В інших випадках суб'єкт господарювання може погасити два інструменти шляхом отримання та сплати окремих сум, які наражаються на кредитний ризик щодо всієї суми активу або ризик ліквідності щодо всієї суми зобов'язання. Рівень таких ризиків може бути значним, хоча і порівняно короточасним. Відповідно, продаж фінансового

активу та погашення фінансового зобов'язання вважаються одночасними, тільки якщо операції здійснюються в той самий час.

- 49 Умови, передбачені пунктом 42, звичайно не виконуються та згорання 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 мають таку саму основну вразливість до ризику (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 під фінансові зобов'язання 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, угода про 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” 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 зазвичай створює право на згорання, яке стає юридично закріпленим 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 за звичайного ходу бізнесу. Основна угода про взаємну компенсацію не забезпечує основи для згорання, доки не будуть виконані обидва критерії, наведені в пункті 42. Якщо фінансові активи та фінансові зобов'язання, предмет основної угоди про взаємну компенсацію не згортаються, вплив угоди на вразливість суб'єкта господарювання до кредитного ризику, розкривається відповідно до пункту 36 МСФЗ 7.
- 51–95 [Вилучено]

Дата набуття чинності та перехідні положення

- 96 Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт для річних періодів, що починаються з 1 січня 2005 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Суб'єктові господарювання не слід застосовувати цей Стандарт до річних періодів, що починаються до 1 січня 2005 р., якщо він одночасно не застосовує МСБО 39 (виданий 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., він розкриває 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 фінансові інструменти, що містять усі належні ознаки та відповідають вимогам, зазначеним у пунктах 16А та 16Б або в пунктах 16В і 16Г, як інструменти власного капіталу, вніс зміни до пунктів 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, К313, К314 та К327, і додав пункти 16А–16Д, 22А, 96Б, 96В, 97В, К314А–К314З та К329А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з або після 1 січня 2009 р.. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для попередніх періодів, він розкриває цей факт і одночасно застосовує відповідні зміни до МСБО 1, МСБО 39, МСФЗ 7 та КТМФЗ 2.
- 96Б Документ “Фінансові інструменти з правом дострокового погашення, та зобов'язання, що виникають при ліквідації” запровадив обмежений виняток зі сфери застосування; відповідно, суб'єкт 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, МСФЗ 7 та МСФЗ 9. Відповідно до інших керівництв,

- наприклад, згідно положень МСФЗ 2 цей інструмент не вважатиметься інструментом власного капіталу.
- 97 Цей Стандарт слід застосовувати ретроспективно.
- 97А МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) вніс зміни до термінології, що використовується у всіх МСФЗ. Крім того, ним внесено зміни до пункту 40. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) для періодів, що починаються до 1 січня 2009 р., він повинен застосовувати зазначені зміни для цих періодів.
- 97Б МСФЗ 3 *“Об'єднання бізнесу”* (переглянутий у 2008 р.) вилучив пункт 4(в). Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 липня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий у 2008) для періодів, що починаються до 1 липня 2009 р., він повинен застосовувати зазначені зміни для цих періодів. Проте ця зміна не застосовується до умовної компенсації, що виникла внаслідок об'єднання бізнесу, для якого дата придбання передувала застосуванню МСФЗ 3 (переглянутого у 2008 р.). Натомість суб'єкт господарювання обліковує таку компенсацію відповідно до пунктів 65А–65Г МСФЗ 3 (зміненого у 2010 р.).
- 97В При застосуванні змін, зазначених у пункті 96А, суб'єкт господарювання розділяє складний фінансовий інструмент із зобов'язанням надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації на, окремо компоненти зобов'язання і власного капіталу. Якщо компонент зобов'язання вже погашено, ретроспективне застосування цих змін до МСБО 32 передбачатиме відокремлення двох компонентів власного капіталу, першою з яких буде сукупні накопичені проценти за компонентом зобов'язання в нерозподіленому прибутку. Іншим компонентом буде первісний компонент власного капіталу. Отже, якщо на дату застосування цих змін компонент зобов'язання вже погашено, суб'єкту господарювання не потрібно розділяти ці два компоненти.
- 97Г Пункт 4 було змінено внаслідок видання у травні 2008 р. документа *“Удосконалення до МСФЗ”*. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються з 1 січня 2009 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни для періодів, що починаються до 1 січня 2009 р., він повинен розкривати цей факт і одночасно застосовувати відповідні зміни до пункту 3 МСФЗ 7, пункту 1 МСБО 28 і до пункту 1 МСБО 31, виданих у травні 2008. Суб'єктам господарювання дозволяється застосовувати цю зміну ретроспективно.
- 97Г Пункти 11 та 16 було змінено виданням у жовтні 2009 р. документом *“Класифікації виданих прав”*. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для річних періодів, які починаються 1 лютого 2010 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.
- 97Д [Вилучено]
- 97Е Пункт 97Б було змінено внаслідок видання у травні 2010 р. документа *“Удосконалення до МСФЗ”*. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну для річних періодів, які починаються 1 липня 2010 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється.
- 97Є [Вилучено]
- 97Ж МСФЗ 10 та МСФЗ 11 *“Спільна діяльність”*, видані в травні 2011 р., змінили пункти 4(а) та К329. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли застосовує МСФЗ 10 та МСФЗ 11.
- 97З МСФЗ 13, виданий у травні 2011 р., змінив визначення справедливої вартості в пункті 11 та змінив пункти 23 та К331. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли застосовує МСФЗ 13.
- 97И Документ *“Подання статей іншого сукупного доходу”* (Зміни до МСБО 1), виданий в червні 2011 р., змінив пункт 40. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, коли застосовує МСБО 1 зі змінами, внесеними в червні 2011 р.
- 97І Документ *“Згортання фінансових активів та фінансових зобов'язань”* (Зміни до МСБО 32), виданий в грудні 2011 р., вилучив пункт К338 та додав пункти К338А–К338Д. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни раніше вказаної дати, то він розкриває цей факт, а також розкриває інформацію, якої вимагає документ *“Розкриття інформації – згортання фінансових активів та фінансових зобов'язань”* (Зміни до МСФЗ 7), виданий у грудні 2011 р.
- 97Ї Документ *“Розкриття інформації – згортання фінансових активів та фінансових зобов'язань”* (Зміни до МСФЗ 7), виданий у грудні 2011 р., змінив пункт 43, запровадивши вимогу до суб'єкта

господарювання розкривати інформацію, яка вимагається в пунктах 13Б–13Г МСФЗ 7, щодо визнаних фінансових активів, які належать до сфери застосування пункту 13А МСФЗ 7. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше та проміжних періодів в межах цих річних періодів. Суб'єкт господарювання здійснює розкриття інформації відповідно до цих змін ретроспективно.

- 97Й Документ *"Щорічні вдосконалення, Цикл 2009 – 2011 рр."*, випданий у травні 2012 р., змінив пункти 35, 37 та 39 та додав пункт 35А. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну ретроспективно відповідно до МСБО 8 *"Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"* до річних періодів, що починаються 1 січня 2013 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, він розкриває цей факт
- 97К Документ *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"* (Зміни до МСФЗ 10, МСФЗ 12 та МСБО 27), виданий у жовтні 2012 р., змінив пункт 4. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до річних періодів, що починаються 1 січня 2014 р. або пізніше. Більш раннє застосування документа *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"* дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цю зміну до більш раннього періоду, то він одночасно застосовує всі зміни, включені у документ *"Інвестиційні суб'єкти господарювання"*.
- 97Л [Вилучено]
- 97М МСФЗ 15 *"Дохід від договорів з клієнтами"*, виданий у травні 2014 року, змінив пункт К321. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, коли застосовує МСФЗ 15.
- 97Н МСФЗ 9, виданий у липні 2014 р., змінив пункти 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96В, К32 та К3 30 та вилучив пункти 97Д, 97Є та 97Л. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли застосовує МСФЗ 9.
- 97О МСФЗ 16 *"Оренда"*, виданий у січні 2016 року, змінив пункти К39 та К310. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли застосовує МСФЗ 16.
- 97П МСФЗ 17, виданий у травні 2017 року, змінив пункти 4, К38 та К336 та додав пункт 33А. Документом *"Зміни до МСФЗ 17"*, виданим у червні 2020, додано зміни до пункту 4. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, коли застосовує МСФЗ 17.

Вилучення інших положень

- 98 Цей Стандарт замінює МСБО 32 *"Фінансові інструменти: розкриття та подання"*, переглянутий у 2000 р.²
- 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 П34 *"Фінансові інструменти: інструменти або права, які можуть бути викуплені утримувачем"*.

² У серпні 2005 р. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку перенесла всі вимоги до розкриття інформації щодо фінансових інструментів до МСФЗ 7 *"Фінансові інструменти: розкриття інформації"*.

Додаток

Керівництво із застосування

МСБО 32 *Фінансові інструменти: подання*

Цей додаток є невід'ємною частиною Стандарту.

- K31 Це Керівництво із застосування пояснює застосування певних аспектів Стандарту.
- K32 Стандарт не розглядає визнання або оцінку фінансових інструментів. Вимоги щодо визнання та оцінки фінансових активи і фінансових зобов'язань встановлено в МСФЗ 9.

Визначення (пункти 11–14)

Фінансові активи та фінансові зобов'язання

- K33 Валюта (грошові кошти) є фінансовим активом, оскільки вона являє собою засіб обміну, а отже, є основою, на якій оцінюються та визнаються всі операції у фінансовій звітності. Депозит грошових коштів у банку або подібний фінансовий 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.
- K34 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; та
 - (г) облігації до отримання та сплати.
- У кожному випадку договірне право однієї сторони отримати (або зобов'язання сплатити) грошові кошти узгоджується з відповідним зобов'язанням іншої сторони сплатити (або правом отримати).
- K35 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 договірне право отримувати, а емітентові – договірне 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.
- K36 “Безстрокові” (“вічні”) боргові інструменти (наприклад, “безстрокові” облігації, боргові зобов'язання та векселі, забезпечені капіталом), як правило, надають утримувачеві контрактне право отримувати платежі за рахунок процентів 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 мало ймовірним або дуже далеким у майбутньому. Наприклад, суб'єкт господарювання може випустити фінансовий інструмент, який вимагає здійснення довічно щорічних платежів, які дорівнюють оголошеній ставці відсотка 8%, застосованій до оголошеної номінальної або основної суми в 1000 ОВЗ. За припущенням, що 8% є ринковою ставкою відсотка інструмента на момент випуску, емітент бере договірне зобов'язання здійснити потік майбутніх процентних виплат, справедлива вартість (теперішня вартість) яких дорівнює 1000 ОВ при первісному визнанні. Утримувач і емітент інструмента мають, відповідно, фінансовий актив та фінансове зобов'язання.
- K37 Договірне право або договірне зобов'язання отримувати, надавати чи обмінювати фінансові інструменти саме по собі є фінансовим інструментом. Низка договірних 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 власного капіталу.
- K38 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

³ У цьому керівництві суми визначено в “одиницях валюти” (ОВ).

відповідним контрактним зобов'язанням гаранта сплатити позикодавцю, якщо позичальник не виконає зобов'язання. Контрактне право та зобов'язання існують внаслідок минулої операції або події (прийняття 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. Умовне право та зобов'язання відповідають визначенню фінансового активу та фінансового зобов'язання, навіть якщо такі активи та зобов'язання не завжди визнаються у фінансовій звітності. Деякі з таких умовних прав та зобов'язань можуть бути контрактами в межах сфери застосування МСФЗ 17.

- K39 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 процентів за угодою про позику. Орендодавець обліковує свої інвестиції у суму дебіторської заборгованості за фінансовою орендою, а не сам базовий актив, що підлягає фінансовій оренді. Відповідно, орендодавець розглядає фінансову оренду як фінансовий інструмент. Відповідно до МСФЗ 16 орендодавець не визнає свого права отримувати орендні платежі за операційною орендою. Орендодавець продовжує обліковувати сам базовий актив, а не будь-яку суму дебіторської заборгованості в майбутньому за договором. Відповідно, орендодавець не розглядає операційну оренду як фінансовий інструмент, за винятком окремих платежів, які наразі мають бути сплачені орендарем.
- K310 Матеріальні активи (запаси, основні засоби), активи з правом на їх використання та нематеріальні активи (патенти та товарні знаки) не є фінансовими активами. Контроль над такими матеріальними активами, активами з правом на їх використання та нематеріальними активами створює можливість генерувати надходження грошових коштів або інших фінансових активів, але не створює теперішнього права на отримання грошових коштів або інших фінансових активів.
- K311 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 гарантійних зобов'язань, 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.
- K312 Зобов'язання чи активи, які не є контрактними (наприклад, податки на прибуток, 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, умовні зобов'язання та умовні активи”*, не виникають унаслідок контрактів і не є фінансовими зобов'язаннями.

Інструменти власного капіталу

- K313 Прикладами інструментів власного капіталу є звичайні акції без права дострокового погашення, певні інструменти з правом дострокового погашення (див. пункти 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. пункти 16В та 16Г), певні типи привілейованих акцій (див. пункти 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, який виступає емітентом 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 пункті 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 пунктів 16А і 16Б або пунктів 16В і 16Г), воно також приводить до виникнення зобов'язання у розмірі теперішньої вартості суми погашення (див. пункт 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.
- K314 Придбаний опціон “кол” або інший подібний контракт, придбаний суб'єктом господарювання, який надає право викупити 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 пункті 22А). Натомість будь-яка компенсація, сплачена за такий контракт, вираховується з власного капіталу.

Клас інструментів, субординований щодо всіх інших класів (пункти 16А(б) і 16В(б))

- K314A** Однією з ознак, зазначених у пунктах 16А і 16В є те, що фінансовий інструмент належить до класу інструментів, що є субординованим щодо всіх інших класів.
- K314B** При визначенні приналежності інструмента до субординованого класу суб'єкт господарювання здійснює оцінку вимог при ліквідації за цим інструментом так, ніби він має намір здійснити ліквідацію на дату класифікації цього інструмента. Суб'єкт господарювання повинен здійснити перегляд класифікації, у разі зміни відповідних обставин. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання випускає або погашає інший фінансовий інструмент, це може вплинути на приналежність певного інструмента до класу інструментів, що є субординованим щодо всіх інших класів.
- K314B** 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 субординованому класі з правом на пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання не забезпечують такого ж самого права при ліквідації.
- K314Г** Якщо суб'єкт господарювання має лише один клас фінансових інструментів, цей клас слід розглядати так, наче він є субординованим щодо всіх інших класів.

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

- K314Г** 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 у 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 (пункти 16А і 16В)

- K314Д** 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 пункту 16А або 16В) до уваги слід брати тільки грошові потоки і визначені контрактом умови інструменту, які стосуються його утримувача як власника суб'єкта господарювання.
- K314Е** 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'язані з нею грошові потоки відносяться до утримувачів 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 субординовані партнерам з обмеженою відповідальністю і не братимуться до уваги при оцінці ідентичності контрактних умов, встановлених для інструментів партнерів з обмеженою відповідальністю і для партнерів з повною відповідальністю.
- K314С** 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 інструменту, які не виступають в ролі власників і їх не слід брати до уваги при оцінці ознак, наведених в пункті 16А або у пункті 16В. 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 пункті 16А або у пункті 16В.

К314Ж Грошові потоки та визначені контрактом умови операцій між утримувачами інструменту (який не виступає в ролі власника) та суб'єктом господарювання, який виступає емітентом мають бути подібними до еквівалентних операцій, що 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 (пункти 16Б і 16Г)

К314З Умовою для класифікації у якості власного капіталу фінансового інструменту, який інакше/в іншому випадку відповідає критеріям в пункті 16А або у пункті 16В є те, що певний суб'єкт господарювання не має іншого фінансового інструменту або контракту, 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) вплив, що суттєво обмежує або фіксує залишковий прибуток. Наведені далі інструменти в разі їх використання на звичайних комерційних умовах в операціях з непов'язаними сторонами навряд чи перешкоджатимуть класифікації інструментів, які в іншому випадку відповідають критеріям у пункті 16А або у пункті 16В, як власний капітал:

- (а) інструменти з загальними грошовими потоками, що переважно базуються на певних активах суб'єкта господарювання.
- (б) інструменти з загальними грошовими потоками що базуються на відсотку прибутку.
- (в) договори 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 основні інструменти (наприклад, дебіторську, кредиторську заборгованість та інструменти власного капіталу) і похідні фінансові інструменти (наприклад, фінансові опціони, ф'ючерсні і форвардні контракти, процентні 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 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 правило⁴, вони не приводять до передачі основного 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 майбутніх економічних вигід або понести потенційні втрати економічних вигід, пов'язаних зі змінами справедливої вартості фінансового інструмента, який є в основі контракту. Контрактне право утримувача та зобов'язання продавця відповідають визначенню фінансового активу та фінансового зобов'язання, відповідно. Фінансовим інструментом, який лежить в основі опціонного контракту, може бути будь-який фінансовий актив, включаючи акції інших суб'єктів господарювання та інструменти, які приносять відсотковий дохід. Опціон може вимагати від продавця випуску боргового інструмента, а не передачі фінансового активу, але інструмент, який є в основі опціонного контракту, буде фінансовим активом утримувача, якщо опціон буде виконано.

⁴ Це справедливо для більшості, але не для всіх похідних інструментів, наприклад, у деяких валютно-процентних свобах основну суму обмінюють під час вступу контракту в силу (та повторно обмінюють при погашенні).

Право утримувача опціону обмінювати фінансовий актив за потенційно сприятливих умов та зобов'язання продавця обмінювати фінансовий актив за потенційно несприятливих умов є відмінними від основного фінансового активу, який підлягає обміну на момент здійснення опціону. На характер права утримувача та зобов'язання продавця не впливає ймовірність того, що опціон буде здійснено.

- K318 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 1 000 000 ОВ в обмін на державні облигації з фіксованою ставкою номінальною вартістю 1 000 000 ОВ, а інша сторона (продавець) обіцяє передати державні облигації з фіксованою ставкою номінальною вартістю 1 000 000 ОВ в обмін на грошові кошти сумою 1 000 000 ОВ. Протягом шести місяців обидві сторони мають контрактне право та контрактне зобов'язання на обмін фінансових інструментів. Якщо ринкова ціна державних облигацій зростає вище 1 000 000 ОВ, умови будуть сприятливими для покупця і несприятливими для продавця; якщо ринкова ціна падає нижче 1 000 000 ОВ, результат буде протилежним. Покупець має і контрактне право (фінансовий актив), подібне до права за утримуваним опціоном “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 утримуваним 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 основних фінансових інструментів (облигації 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.
- K319 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 надання позики, програми випуску цінних паперів 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 процентною ставкою, а друга – шляхом посилення на фіксовану проценту ставку. Ф'ючерсні контракти є іншим варіантом форвардних контрактів, відрізняючись переважно тим, що ці контракти стандартизовані та мають вільний обіг на біржі.

Контракти на придбання чи продаж нефінансових статей (пункти 8–10)

- K320 Контракти на придбання 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 товаром, який є основою контракту. Спроможність купувати або продавати товарний контракт за грошові кошти, легкість, з якою їх можна придбати 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. Однак, на деякі контракти на придбання 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. пункт 8).
- K321 Окрім того, що вимагає МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами”, контракт, який передбачає отримання або передачу матеріальних активів, не створює фінансового активу однієї сторони та фінансового зобов'язання іншої, якщо тільки відповідну плату не буде відстрочено на час після дати, коли матеріальні 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, результатом якого є виникнення нефінансового активу 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 фіксованих періодичних процентних платежів та фіксовану суму грошових коштів на дату погашення з опціоном обміну основної суми на фіксовану кількість нафти. Бажання здійснювати такий опціон буде змінюватися 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 (пункти 15–27)

Відсутність договірної зобов'язання надати грошові кошти чи інший фінансовий актив (пункти 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 вибором утримувача, містить фінансове зобов'язання, оскільки емітент має зобов'язання надати фінансові активи утримувачеві акції. Потенційна неспроможність емітента (або через брак коштів, або через правові обмеження чи недостатні прибутки чи резерви) виконати зобов'язання щодо погашення привілейованої акції, коли він зобов'язаний зробити це за контрактом, не звільняє його від зобов'язання. Право емітента викупити акції за грошові кошти не відповідає визначенню фінансового зобов'язання, оскільки він не має поточного зобов'язання передавати фінансові активи акціонерам. У цьому випадку викуп акцій здійснюється винятково на розсуд емітента. Проте зобов'язання може виникнути, коли емітент акцій використовує своє право, 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 виплати 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 (пункти 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 пункті 22А). Відповідно, будь-яка компенсація, отримана чи сплачена щодо такого контракту, 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 у розмірі теперішньої вартості суми викупу (за винятком тих інструментів, які мають всі ознаки і відповідають всім умовам відповідно до пунктів 16А та 16Б або пунктів 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 у розмірі 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 пунктах 16А та 16Б або у пунктах 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 пунктах 16А та 16Б або у пунктах 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 змінах основної змінної (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 основна 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 основної змінної, є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням.

Положення про умовні розрахунки (пункт 25)

К328 Пункт 25 визначає, що якщо частина умовних розрахунків, 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 умова 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 заборонене контрактом за обставин, які перебувають за межами контролю суб'єкта господарювання, але якщо можливість настання цих обставин є нереальною, тоді класифікація як інструмента власного капіталу є доречною.

Підхід у консолідованій фінансовій звітності

- K329** У консолідованій фінансовій звітності суб'єкт господарювання подає інформацію про неконтрольовані частки участі, тобто частки інших сторін у власному капіталі та прибутку своїх дочірніх підприємств, відповідно до МСБО 1 та МСФЗ 10. Під час класифікації фінансового інструмента (або його компонента) у консолідованій фінансовій звітності 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 його як 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 рішення щодо виплат чи погашення. Хоча дочірнє підприємство може відповідним чином класифікувати інструмент без урахування цих додаткових умов у своїй окремій фінансовій звітності, вплив інших угод між членами групи та утримувачами інструмента розглядається, щоб забезпечити відображення в консолідованій фінансовій звітності контрактів та операцій, укладених групою в цілому. Тією мірою, якою існує таке зобов'язання або умова погашення, інструмент (або його компонент, до якого відноситься зобов'язання) класифікується як фінансове зобов'язання в консолідованій фінансовій звітності.
- K329A** Деякі типи інструментів, що створюють для суб'єкта господарювання контрактне зобов'язання, класифікуються як інструменти власного капіталу відповідно до пунктів 16A і 16B або пунктів 16B і 16Г. Класифікація відповідно до цих пунктів є виключенням з принципів, які інакше застосовуються до класифікації інструменту у цьому Стандарті. Цей виняток не поширюється на класифікацію неконтрольованих часток участі у консолідованій фінансовій звітності. Таким чином, інструменти, класифіковані як інструменти власного капіталу відповідно до пунктів 16A та 16B або пунктів 16B та 16Г в окремій чи в індивідуальній фінансовій звітності що є неконтрольованими частками участі, у консолідованій фінансовій звітності групи класифікуються як зобов'язання.

Складні фінансові інструменти (пункти 28–32)

- K330** Пункт 28 поширюється лише на емітентів непохідних складних фінансових інструментів. У пункті 28 не йдеться про складні фінансові інструменти з погляду утримувачів. У МСФЗ 9 розглядається класифікація та оцінка фінансових активів, які є складними фінансовими інструментами з погляду утримувача.
- K331** Поширеною формою складного фінансового інструмента є борговий інструмент із вбудованим опціоном на конвертування, наприклад, облігація, яку можна конвертувати у звичайні акції емітента і яка не має ніяких характеристик інших вбудованих похідних інструментів. Пункт 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 процентів 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, дискontованих 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. Цей опціон має вартість при первісному визнанні, навіть якщо він є невивідним.
- K332** 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.
- K333** Якщо суб'єкт господарювання погашає інструмент, який можна конвертувати, до строку погашення шляхом дострокового погашення чи викупу, в якому первісні пільги від конвертування не змінюються, тоді суб'єкт господарювання розподіляє сплачену компенсацію і будь-які витрати на операцію викупу чи погашення на компоненти зобов'язання та компонентів власного капіталу інструмента на дату операції. Метод, використаний при розподілі сплаченої компенсації та витрат на операцію на окремі компоненти, відповідає методу, який використовували при первісному розподілі

окремих компонентів надходжень, отриманих суб'єктом господарювання, коли випускався інструмент, який можна конвертувати, відповідно до пунктів 28–32.

K334 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; та
- (б) сума компенсації, пов'язана з компонентом власного капіталу, визнається у власному капіталі.

K335 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 через прибуток або збиток.

Власні викуплені акції (пункти 33–34)

K336 Власні інструменти капіталу суб'єкта господарювання не визнаються як фінансовий актив, незалежно від причини їх викупу. Пункт 33 вимагає від суб'єкта господарювання, який повторно купує свої власні інструменти капіталу (але також див. пункт 33А), вираховувати такі інструменти власного капіталу із власного капіталу. Проте, якщо суб'єкт господарювання утримує свій власний капітал за дорученням інших осіб (наприклад, фінансова установа, яка утримує свій власний капітал за дорученням клієнта), існують агентські взаємозв'язки і внаслідок цього таке володіння не включається у звіт про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Проценти, дивіденди, збитки та прибутки (пункти 35–41)

K337 Наведений далі приклад пояснює застосування пункту 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 з амортизації дисконту за цим компонентом визнаються у прибутку чи збитку та класифікуються як процентні витрати. 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 вибором 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 основної змінної (наприклад, товару). Проте, якщо несплачені дивіденди додаються до суми викупу, весь інструмент є зобов'язанням. У такому випадку будь-які дивіденди класифікуються як процентні витрати.

Згортання фінансового активу та фінансового зобов'язання (пункти 42–50)

K338 [Вилучено]

Критерій того, що суб'єкт господарювання "на теперішній час має юридично закріплене право на згортання визнаних сум" (пункт 42(а))

K338А Право на згортання може бути наявним зараз або воно може залежати від майбутньої події (наприклад, це право може змінювати свій статус або бути реалізованим лише при настанні деякої майбутньої події, такої як невиконання зобов'язань, неплатоспроможність або банкрутство одного з контрагентів). Навіть якщо право на згортання не залежить від майбутньої події, воно може бути лише юридично закріплене за звичайного ходу бізнесу або у випадку невиконання зобов'язань, або у випадку неплатоспроможності чи банкрутства одного або всіх контрагентів.

K338Б Щоб відповідати критерію, викладеному в пункті 42(а), суб'єкт господарювання повинен на теперішній час мати юридично закріплене право на згортання. Це означає, що право на згортання:

- (а) не повинне залежати від майбутньої події; та

- (б) повинно бути юридично закріпленим за всіх таких обставин:
 - (і) за звичайного ходу бізнесу;
 - (іі) у випадку невиконання зобов'язань; та
 - (ііі) у випадку неплатоспроможності або банкрутства суб'єкта господарювання та всіх контрагентів.
- К338В Характер та масштаби права на згорання, включаючи будь-які умови, пов'язані з його реалізацією, та чи лишатиметься воно у випадку невиконання зобов'язань або неплатоспроможності чи банкрутства, можуть бути різними у різних юрисдикціях. Відповідно, не можна прийняти, що право на згорання автоматично існує при порушенні звичайного ходу бізнесу. Наприклад, закони про банкрутство або неплатоспроможність певної юрисдикції можуть забороняти або обмежувати право на згорання у випадку банкрутства чи неплатоспроможності за деяких обставин.
- К338Г Необхідно розглянути закони, що застосовуються до відносин між сторонами (наприклад, контрактні положення, закони, які регулюють контракт, або законодавство щодо невиконання зобов'язань, неплатоспроможності або банкрутства, що застосовуються до сторін), аби пересвідчитися, чи є право на згорання юридично закріпленим за звичайного ходу бізнесу, у випадку невиконання зобов'язань та у випадку неплатоспроможності чи банкрутства суб'єкта господарювання та всіх контрагентів (як зазначено в пункті К338Б(б)).

Критерій того, що суб'єкт господарювання “має намір або погасити зобов'язання на нетто-основі або продати актив й одночасно погасити зобов'язання” (пункт 42(б))

- К338Г Щоб відповідати критерію в пункті 42(б), суб'єкт господарювання повинен або погасити зобов'язання на нетто-основі, або продати актив й одночасно погасити зобов'язання. Хоча суб'єкт господарювання може мати право погасити зобов'язання на нетто-основі, він, однак, може продати актив і окремо погасити зобов'язання.
- К338Д Якщо суб'єкт господарювання може погасити суми у такий спосіб, що результатом є фактично еквівалент погашення на нетто-основі, то суб'єкт господарювання відповідатиме критерію погашення на нетто-основі, викладеному в пункті 42(б). Це буде тоді і лише тоді, коли механізм сукупного погашення матиме риси, завдяки яким кредитний ризик та ризик ліквідності зникає або стає незначним, та завдяки яким дебіторська та кредиторська заборгованість обробляється в одному процесі чи циклі погашення. Наприклад, механізм сукупного погашення, який має всі вказані далі характеристики, відповідатиме критерію погашення на нетто-основі, викладеному в пункті 42(б):
- (а) фінансові активи та фінансові зобов'язання, які можуть бути згорнуті, надсилаються в одне місце у процесі обробки;
 - (б) щойно фінансові активи та фінансові зобов'язання надіслані для обробки, сторони готові виконати зобов'язання з погашення;
 - (в) немає потенційної можливості зміни грошових потоків, що виникають внаслідок таких активів та зобов'язань, щойно вони надіслані для обробки (за винятком випадку невиконання обробки – див. пункт (г) далі);
 - (г) активи та зобов'язання, які забезпечені цінними паперами, погашатимуться з використанням системи передачі цінних паперів або подібної системи (наприклад, системи "надання проти платежу"), так що у випадку невиконання передачі цінних паперів обробка відповідного дебіторського або кредиторського зобов'язання, для якого такі цінні папери є забезпеченням, також не виконується (або навпаки);
 - (г) будь-які операції, що не виконуються, як зазначено в пункті (г), будуть повторно вводитися для обробки, доки вони не будуть погашені;
 - (д) погашення здійснюється через одну й ту ж інституцію погашення (наприклад, банк погашення, центральний банк або центральний депозитарій цінних паперів); та
 - (е) існує кредитний механізм одного дня, який надає достатні суми овердрафту, щоб можна було здійснити обробку платежів на дату погашення для кожного зі сторін, та існують важелі, які забезпечать виконання умов та правил такого кредитного механізму одного дня, якщо до нього звернуться.
- 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 у поєднанні з процентним 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 вразливий до ризиків, що можуть відрізнятися від тих ризиків, до яких вразливі 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 пункті 42.

К340 [Вилучено]