

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 9

«Повторный анализ встроенных производных инструментов»

Ссылки:

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

Исходная информация

- 1 Пункт 10 МСФО (IAS) 39 описывает встроенный производный инструмент как «компонент гибридного (комбинированного) инструмента, также включающего непроизводный основной договор, в результате действия которого некоторые денежные потоки от комбинированного инструмента меняются аналогично тому, как это имеет место в случае самостоятельного производного инструмента».
- 2 Пункт 11 МСФО (IAS) 39 требует, чтобы встроенный производный инструмент был отделен от основного договора и учитывался как производный инструмент в том и только в том случае, если:
 - (a) экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента не имеют тесной связи с экономическими характеристиками и рисками основного договора;
 - (b) отдельный инструмент, предусматривающий те же условия, что и встроенный производный инструмент, отвечал бы определению производного инструмента; и
 - (c) гибридный (комбинированный) инструмент не оценивается по справедливой стоимости, изменения которой признаются в составе прибыли или убытка (т. е. производный инструмент, встроенный в финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемый(-ое) по справедливой стоимости через прибыль или убыток, не отделяется).

Сфера применения

- 3 Настоящее разъяснение применяется ко всем встроенным производным инструментам, входящим в сферу применения МСФО (IAS) 39, с учетом изложенного ниже в пунктах 4 и 5.
- 4 Настоящее разъяснение не рассматривает вопросы переоценки, возникающие в связи с повторным анализом встроенных производных инструментов.
- 5 Настоящее разъяснение не применяется к встроенным производным инструментам в договорах, приобретенных при:
 - (a) объединении бизнесов (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 3 «*Объединения бизнесов*» пересмотренном в 2008 году);
 - (b) объединении организаций или бизнесов, находящихся под общим контролем, как описано в пунктах В1–В4 МСФО (IFRS) 3 (пересмотренном в 2008 году); или
 - (c) создании совместного предприятия, как этот термин определен согласно МСФО (IFRS) 11 «*Совместное предпринимательство*»
 или к их возможному повторному анализу на дату приобретения¹.

¹ В МСФО (IFRS) 3 (пересмотренном в 2008 году) рассматривается приобретение договоров со встроенными производными инструментами при объединении бизнесов.

Вопросы

- 6 Согласно МСФО (IAS) 39, в тот момент, когда организация впервые становится стороной договора, она должна проанализировать необходимость отделения от основного договора содержащихся в договоре встроенных производных инструментов и учитывать их как производные инструменты в соответствии с требованиями указанного стандарта. Настоящее разъяснение рассматривает следующие вопросы:
- (a) Требуется ли, согласно МСФО (IAS) 39, проводить указанный анализ только когда организация впервые становится стороной договора, или данный анализ необходимо проводить повторно на протяжении всего срока действия договора?
 - (b) Должна ли организация, впервые применяющая МСФО, проводить данный анализ, исходя из условий, существовавших в тот момент, когда организация впервые стала стороной договора, или исходя из условий, существующих, когда организация впервые начинает применять МСФО?

Консенсус

- 7 Организация должна проанализировать необходимость отделения встроенного производного инструмента от основного договора и его учета как производного инструмента, когда организация впервые становится стороной договора. Последующий повторный анализ запрещается, кроме случаев, когда (a) условия договора изменяются настолько, что они значительно модифицируют денежные потоки, которые в противном случае требовались бы в соответствии с договором, или (b) финансовый актив реклассифицируется из категории активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток; в указанных случаях анализ встроенных производных инструментов является обязательным. Организация определяет, является ли модификация денежных потоков значительной, путем анализа степени изменения ожидаемых будущих денежных потоков, связанных с данным встроенным производным инструментом, основным договором или и тем и другим, и того, является ли изменение значительным по сравнению с ранее ожидавшимися денежными потоками по договору.
- 7A При реклассификации финансового актива из категории активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, анализ необходимости отделения встроенного производного инструмента от основного договора и его учета как производного инструмента, требуемый согласно пункту 7, должен проводиться исходя из тех обстоятельств, которые имелись на наиболее позднюю из следующих дат:
- (a) когда организация впервые стала стороной договора; и
 - (b) когда произошло изменение условий договора, в результате которого были значительно модифицированы денежные потоки, которые в противном случае требовались бы в соответствии с договором.
- Для целей данного анализа пункт 11(c) МСФО (IAS) 39 не применяется (т.е. гибридный (комбинированный) договор должен учитываться, как если бы он не оценивался по справедливой стоимости через прибыль или убыток). Если организация не в состоянии провести указанный анализ, то весь гибридный (комбинированный) договор должен по-прежнему классифицироваться как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток.
- 8 Организация, впервые применяющая МСФО, должна проанализировать необходимость отделения встроенного производного инструмента от основного договора и его учета как производного инструмента, исходя из условий, которые существовали на наиболее позднюю из следующих дат: дату, когда она впервые стала стороной договора, и дату осуществления повторного анализа согласно требованиям пункта 7.

Дата вступления в силу и переходные положения

- 9 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июня 2006 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если организация применит настоящее разъяснение в отношении какого-либо периода, начинающегося до 1 июня 2006 года, то она должна раскрыть этот факт. Настоящее разъяснение должно применяться ретроспективно.
- 10 Документом «*Встроенные производные инструменты*» (поправки к Разъяснению КРМФО (IFRIC) 9 и МСФО (IAS) 39), выпущенным в марте 2009 года, внесены поправки в пункт 7 и добавлен пункт 7A.

Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 30 июня 2009 года или после этой даты.

- 11 Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в апреле 2009 года, внесена поправка в пункт 5. Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применяет МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, ей следует применить эту поправку в отношении более раннего периода и раскрыть этот факт.
- 12 МСФО (IFRS) 11, выпущенным в мае 2011 года, внесена поправка в пункт 5(с). Организация должна применить указанную поправку одновременно с применением МСФО (IFRS) 11.