



РОСАТОМ

ГОСУДАРСТВЕННАЯ КОРПОРАЦИЯ ПО АТОМНОЙ ЭНЕРГИИ «РОСАТОМ»

Заседание Комитета по толкованиям Фонда «НРБУ «БМЦ»

Толкование «Учет производных финансовых инструментов»

Васильев Денис Михайлович
советник отдела методологии учета

Москва

31 мая 2013

Определение производных финансовых инструментов

Федеральный закон от 22.04.1996 № 39-ФЗ

«О рынке ценных бумаг»

договор, предусматривающий обязанность одной или нескольких сторон в будущем уплатить денежные суммы в зависимости от изменения цены базисного актива или индекса цен, но не требующий осуществления существенных по сравнению с ценой базисного актива затрат на момент его заключения

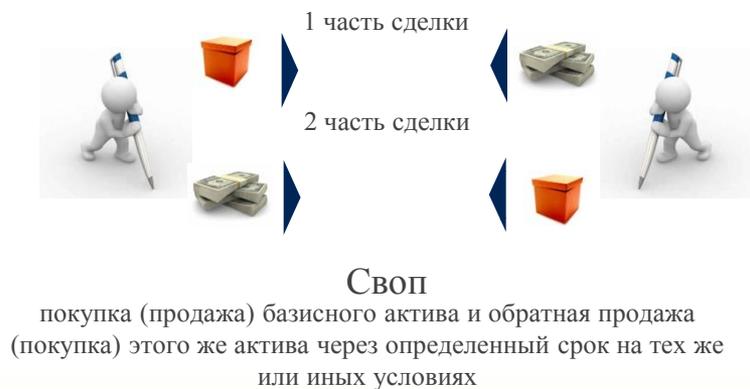
- одинаковое толкование понятия 39-ФЗ и МСФО (IAS) 39
- различное толкование понятия 39-ФЗ и МСФО (IAS) 39. Федеральный закон устанавливает срок – 3 дня
- специфическое требование МСФО (IAS) 39

Приказ ФСФР РФ от 04.03.2010 № 10-13/пз-н «Об утверждении Положения о видах производных финансовых инструментов»



МСФО (IAS) 39

«Финансовые инструменты: признание и оценка»



Определение хеджирования

Хеджирование

операции с ПФИ, совершаемые в целях уменьшения (компенсации) неблагоприятных для организации последствий:



возникновение убытка

недополучение прибыли

уменьшение выручки

уменьшение рыночной стоимости имущества

изменение процентной ставки

изменение валютного курса

изменение цены

Объект хеджирования

1

Актив или обязательство организации, признанные в ее финансовой отчетности

2

Непризнанное твердое соглашение

3

Прогнозируемая будущая операция

Виды хеджирования

Хеджирование рисков изменения справедливой стоимости

1

2

Риск уменьшения рыночной цены на готовую продукцию (нефть, зерно)

Пример

Форвардный договор

Хеджирование потоков денежных средств

1

3

Риск повышения процентной ставки по кредитному договору с условием LIBOR + X%

СВОП

Критерии признания ПФИ инструментом хеджирования в бухгалтерском учете

1 Наличие документов по управлению рисками

2 Ожидание высокоэффективного хеджирования, компенсирующего изменение справедливой стоимости или изменение денежных потоков, связанных с хеджируемым риском, в соответствии со стратегией управления риском

3 Вероятность хеджируемых будущих операций должна быть высокой

4 Эффективность хеджирования может быть надежно измерена

5 Оценка эффективности хеджирования может быть фактически произведена и подтверждена в течение всего периода хеджирования данного риска



$$80\% \leq \frac{\Delta FV \text{ хеджируемая статья}}{\Delta FV \text{ инструмент хеджирования}} \leq 125\%$$

Эффективность хеджирования - степень, в которой связанные с хеджируемым риском изменения в справедливой стоимости или денежных потоках хеджируемой статьи компенсируются изменениями в справедливой стоимости или денежных потоках по инструменту хеджирования.

Признание ПФИ в учете

ПБУ 1/2008
«Учетная
политика
организации»



МСФО 39
«Финансовые
инструменты:
признание и
измерение»



- Первоначальное признание ПФИ – дата заключения договора
- Если справедливая стоимость ПФИ
(то есть справедливая стоимость базисного актива, лежащего в основе ПФИ, равняется сумме обязательств сторон по договору ПФИ)

= 0

> 0

Актив

- совокупная стоимостная оценка содержащихся в соответствующем договоре требований к контрагенту превышает совокупную стоимостную оценку обязательств перед контрагентом по этому договору
- организация ожидает увеличение будущих экономических выгод в результате получения активов (денежных средств или иного имущества), обмена активов или погашения обязательств на потенциально выгодных для организации условиях

Обязательство

- совокупная стоимостная оценка содержащихся в соответствующем договоре обязательств организации перед контрагентом превышает совокупную стоимостную оценку требований к контрагенту по этому договору
- организация ожидает уменьшение будущих экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств или иного имущества), обмена активов или погашения обязательств на потенциально невыгодных для организации условиях.

записи на счетах бухгалтерского учета не осуществляются

Счет 76 «Производные финансовые инструменты, от которых ожидается получение экономических выгод»

Счет 76 «Производные финансовые инструменты, по которым ожидается уменьшение экономических выгод»

Признание ПФИ в учете

Цель	Вид хеджируемого риска	Эффективность хеджирования	
<p>Хеджирование</p> 	Хеджирование денежных потоков	Эффективная часть	Добавочный капитал
		Неэффективная часть	Прочие доходы и расходы
	Хеджирование справедливой стоимости	Эффективная часть	Прочие доходы и расходы
		Неэффективная часть	Прочие доходы и расходы
Иные цели	не применимо	не применимо	Прочие доходы и расходы

Дата прекращения признания ПФИ

- исполнение обязательств по договору ПФИ
- расторжение договора по соглашению сторон
- уступка всех требований и обязательств по договору
- истечение срока исполнения обязательств по договору ПФИ (если никто не предъявил требований)

- В конце срока действия договора, являющегося ПФИ, определяется окончательная сумма задолженности или требования.
- По инструментам хеджирования на счетах бухгалтерского учета дополнительно осуществляется запись по списанию сумм, относящихся к данному ПФИ и учтенных на счете 83 «Добавочный капитал», на те счета бухгалтерского учета, на которых отражены финансовые результаты от операций с базисным активом, например:
 - сделки по покупке иностранной валюты списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы» (аналитические статьи «Доходы от операций купли-продажи иностранной валюты», «Расходы по операциям купли-продажи иностранной валюты»);
 - сделки, относящиеся к хеджированию рисков, связанных с продажей продукции (работ, услуг), в т.ч. хеджирование валютных рисков, относящихся к получению выручки от покупателей и заказчиков, списываются на счет 90 «Продажи» (уменьшая или увеличивая сумму выручки);
 - сделки, относящиеся к хеджированию рисков, связанных с получением процентов по долговым ценным бумагам и предоставленным займам, а также с уплатой процентов по долговым ценным бумагам, кредитам и займам, списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы» (аналитические статьи «Процентные доходы», «Проценты к уплате»).
- Если ПФИ является поставочным договором, то приобретаемый актив отражается по дебету счета учета активов (08, 10, 15) и кредиту счета учета задолженности (60, 76) по рыночной стоимости. При отражении в бухгалтерском учете сумм задолженности по поставочным договорам ПФИ дополнительно осуществляются записи по дебету или кредиту счета 76 (субсчет «Расчеты по срочным сделкам») в корреспонденции со счетами учета задолженности по поставляемым активам (60, 62, 76).

Отражение ПФИ в финансовой отчетности



РОСАТОМ

Приложение № 1
к Приказу Министра финансов
Российской Федерации
от 02.07.2010 № 66н
(в ред. Приказа Минфина РФ
от 05.10.2011 № 124н)

Формы
бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках

Бухгалтерский баланс
на 20__ г.

Форма по ОКУД 0710001
Дата (число, месяц, год)

Организация _____ по ОКПО _____
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН _____
Вид экономической деятельности _____ по ОКВЭД _____
Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по ОКФС/ОКФС _____
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) по ОКЕИ 384 (385)
Местонахождение (адрес) _____

Положения ¹	Наименование показателя ²	На 20__ г. ³	На 31 декабря 20__ г. ⁴	На 31 декабря 20__ г. ⁵
	АКТИВ			
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы			
	Результаты исследований и разработок			
	Нематериальные поисковые активы			
	Материальные поисковые активы			
	Основные средства			
	Доходные вложения в материальные ценности			

Отчет о финансовых результатах
за 20__ г.

Форма по ОКУД 0710002
Дата (число, месяц, год)

Организация _____ по ОКПО _____
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН _____
Вид экономической деятельности _____ по ОКВЭД _____
Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по ОКФС/ОКФС _____
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) по ОКЕИ 384 (385)

Положения ¹	Наименование показателя ²	За 20__ г. ³	За 20__ г. ⁴
	Выручка ⁵	()	()
	Себестоимость продаж	()	()
	Валовая прибыль (убыток)	()	()
	Коммерческие расходы	()	()
	Управленческие расходы	()	()
	Прибыль (убыток) от продаж	()	()
	Доходы от участия в других организациях		
	Проценты к получению		
	Проценты к уплате	()	()
	Прочие доходы	()	()
	Прочие расходы	()	()
	Прибыль (убыток) до налогообложения	()	()
	Текущий налог на прибыль в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	()	()
	Изменение отложенных налоговых обязательств		

(в ред. Приказа Минфина РФ от 05.10.2011 № 124н)

Отчет о движении денежных средств
за 20__ г.

Форма по ОКУД 0710004
Дата (число, месяц, год)

Организация _____ по ОКПО _____
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН _____
Вид экономической деятельности _____ по ОКВЭД _____
Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по ОКФС/ОКФС _____
Единица измерения: тыс. руб./млн. руб. (неужное зачеркнуть) по ОКЕИ 384/385

Наименование показателя	За 20__ г. ¹	За 20__ г. ²
Денежные потоки от текущих операций		
Поступления - всего		
в том числе:		
от продажи продукции, товаров, работ и услуг		
арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей		
от перепродажи финансовых вложений		
прочие поступления		
Платежи - всего	()	()

- Прочие внеоборотные активы
- Прочие оборотные активы
- Прочие обязательства раздела «Долгосрочные обязательства»
- Прочие обязательства раздела «Краткосрочные обязательства»
- Добавочный капитал

- Прочие доходы
- Прочие расходы
- Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода

- Операции с ПФИ подлежат отражению аналогично денежным потокам по хеджируемой статье.
- Денежные поступления и выплаты по ПФИ, заключенным с иными целями классифицируются как денежные потоки по инвестиционной деятельности и подлежат отражению по строкам 4219 «прочие поступления» и 4229 «прочие платежи» соответственно