

РЕКОМЕНДУЕМЫЙ ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ СДЕЛОК С ФЬЮЧЕРСНЫМИ И ОПЦИОННЫМИ КОНТРАКТАМИ

Оглавление

Оглавление.....	1
Общие положения	2
Определение производных финансовых инструментов и их отдельных видов	3
Документальное оформление операций с ПФИ	5
Учет доходов и расходов по фьючерсам и опционам.....	5
Раскрытие информации о ПФИ в бухгалтерской отчетности нефинансовой организации	6

Общие положения

Обращаем ваше внимание, что приведенная ниже информация представляет собой исключительно наши рекомендации относительно учета соответствующих операций на основании положений действующего законодательства РФ. Данный порядок и рекомендации не являются и не должны рассматриваться как готовое и/или обязательное к применению решение в отношении учета конкретных операций, проводимых компанией. Окончательное решение относительно использования или неиспользования положений настоящего порядка должно приниматься исключительно руководством компании.

В настоящее время российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ) не устанавливают для нефинансовых организаций специальный порядок учета производных финансовых инструментов (ПФИ). Действующими правилами российского бухгалтерского учета также не предусмотрен специальный порядок учета операций хеджирования.

При отражении ПФИ в бухгалтерском учете и отчетности нефинансовым организациям (компаниям) необходимо руководствоваться общими принципами и правилами РСБУ, а также следующими нормативными актами:

- Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Федеральным законом от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг»;
- Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации";
- Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению";
- Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)», утвержденного Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 года №106н;
- Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99";
- Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99".

При этом следует строго придерживаться принципа достоверности представления данных о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, о финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, которые необходимы пользователям этой отчетности для принятия экономических решений (п. 1 ст. 13 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Поскольку факты хозяйственной деятельности подлежат отражению в бухгалтерском учете организации исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания (требование приоритета содержания над формой) (п. 6 «Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)», утвержденного Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 года №106н), внебиржевые ПФИ подлежат отражению не только в балансе компании на дату проведения расчетов по ПФИ, но и в забалансовом учете компании, исходя из их текущей доходности на дату формирования отчетности.

При этом биржевые ПФИ (фьючерсы и опционы), поскольку требования и обязательства по ним подлежат ежедневному урегулированию (по ним



выплачивается вариационная маржа) на балансовых счетах не учитываются, а отражаются только связанные с ними расчеты и движение денежных средств. Поэтому их учет целесообразно вести на специальном забалансовом счете, например, «Фьючерсные контракты. При этом аналитический учет сделок с биржевыми контрактами должен вестись отдельно в зависимости от типа сделок и вида базового актива.

Поскольку в РСБУ отсутствуют специальные нормы по учету ПФИ, компания должна самостоятельно разработать соответствующий способ их учета, исходя из действующих положений по бухгалтерскому учету (общих принципов бухгалтерского учета), или МСФО (п. 7 «Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)», утвержденного Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 года №106н).

В сложившейся ситуации крайне важным представляется закрепление соответствующих принципов и методов бухгалтерского учета ПФИ в бухгалтерской учетной политике компании. При их разработке компании могут руководствоваться принципами, изложенными ниже.

Определение производных финансовых инструментов и их отдельных видов

Определение ПФИ закреплено в Законе «О рынке ценных бумаг»¹. В соответствии с данным законом, ПФИ признается договор, предусматривающий одну или несколько из следующих обязанностей, которая возникает для сторон или одной из сторон договора:

1) обязанность периодически или единовременно уплачивать денежные суммы, в том числе в случае предъявления требований другой стороной, в зависимости от изменения показателей базисного актива или от наступления обстоятельства, относительно которого неизвестно, наступит оно или не наступит (**расчетные инструменты**).

2) обязанность на условиях, определенных при заключении договора, в случае предъявления требования другой стороной купить или продать ценные бумаги, валюту или товар либо заключить договор, являющийся ПФИ (опционы).

3) обязанность одной стороны передать ценные бумаги, валюту или товар в собственность другой стороне не ранее третьего дня после дня заключения договора, обязанность другой стороны принять и оплатить указанное имущество и указание на то, что такой договор является ПФИ (поставочные инструменты).

Перечень видов ПФИ установлен Указанием Банка России от 16.02.2015 N 3565-У «О видах производных финансовых инструментов» (далее – Указание). В соответствии с данным Указанием, расчетные биржевые инструменты, которые компания планирует заключать, определены следующим образом:

- **фьючерсным договором** признается заключаемый на биржевых торгах договор, предусматривающий обязанность каждой из сторон договора периодически уплачивать денежные суммы в зависимости от изменения цен (значений) базисного актива и (или) наступления обстоятельства, являющегося базисным активом;
- **опционным договором** признается договор, предусматривающий обязанность стороны договора в случае предъявления требования другой стороной периодически и (или) единовременно уплачивать денежные суммы в зависимости от

¹ Статья 2 Закона № 39-ФЗ от 22 апреля 1996 г. «О рынке ценных бумаг».

изменения цен (значений) базисного актива и (или) наступления обстоятельства, являющегося базисным активом.

Согласно Указанию, базисными активами фьючерсов и опционов могут быть:

- ценные бумаги,
- товары,
- валюта,
- процентные ставки,
- уровень инфляции,
- официальная статистическая информация,
- физические,
- биологические и (или) химические показатели состояния окружающей среды,
- договоры, являющиеся ПФИ,
- значения, рассчитываемые на основании одного или совокупности нескольких показателей, от цен (значений) которых зависят обязательства стороны или сторон договора, являющегося ПФИ.

Таким образом, очевидно, что заключение расчетных фьючерсных и опционных контрактов на различные базисные активы предусмотрено действующим законодательством.



Документальное оформление операций с ПФИ

В соответствии с действующим законодательством РФ о бухгалтерском учете², каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. На основании этих документов ведется бухгалтерский учет.

В настоящий момент действующее законодательство РФ о бухгалтерском учете не содержит четкого перечня первичных учетных документов по ПФИ, необходимых для ведения их бухгалтерского учета. Перечень документов по биржевым ПФИ, обычно, устанавливается организатором торгов. К ним относятся:

- договор на осуществление брокерского обслуживания;
- ежедневный клиринговый отчет (выписка по биржевому счету);
- поручение брокеру на осуществление платежей;
- отчет брокера о выполненном поручении
- акт об оказании брокерских услуг
- платежные документы об оплате брокерских услуг, биржевых комиссий и сборов и прочие платежные документы компании.

Записи в бухгалтерском учете в отношении сделок с биржевыми ПФИ должны осуществляться в суммах и в сроки, которые указаны в клиринговом отчете и в платежных документах компании.

Учет доходов и расходов по фьючерсам и опционам

Поскольку рассматриваемые нами биржевые инструменты являются расчетными, у компании нет необходимости отражать в забалансовом учете требования и обязательства, возникающие у нее перед биржей по исполнению соответствующего фьючерсного или опционного контракта.

В соответствии с общими принципами РСБУ в настоящее время компания, осуществляющая операции с ПФИ, обязана отражать на балансовых счетах бухгалтерского учета по стандартам РСБУ только начисление соответствующих доходов (расходов) на даты исполнения ПФИ или промежуточные даты расчетов по ПФИ.

Таким образом, бухгалтерский учет сумм вариационной маржи по фьючерсным контрактам, сумм опционной премии, а также перечисление прочих сумм в рамках правоотношений по ПФИ (взнос депозитной маржи бирже и т.д.) осуществляется на балансовых счетах бухгалтерского учета компании.

Обращаем ваше внимание, что сумма депозитной маржи может быть рассмотрена по своей правовой природе в качестве залога. Таким образом, данная сумма не признается расходом компании и отражается на забалансовом счете 009 «Обеспечение обязательств и платежей выданные». При возврате данной суммы компания производит списание суммы первоначального взноса с соответствующего счета.

Для целей бухгалтерского учета по стандартам РСБУ финансовый результат от операций с обращающимся (биржевыми) ПФИ (фьючерсами и опционами) формируется каждый торговый день в виде вариационной маржи. На даты перечисления/получения денежных средств по ПФИ делаются записи по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетами учета расчетов. Для учета расчетов с биржей по

² Пункт 1 статьи 9 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

обращающимся ПФИ, компания может использовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Вариационная маржа к получению (положительный финансовый результат по обращающимся ПФИ) отражается на балансовых счетах компании по учету финансовых результатов следующими проводками:

- Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
- Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

В свою очередь вариационная маржа к уплате (отрицательный финансовый результат по обращающимся ПФИ) отражается на балансовых счетах бухгалтерского учета компании следующей записью:

- Дт 91 «Прочие доходы и расходы»
- Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При фактическом перечислении вариационной маржи на расчетный счет компании в бухгалтерском учете делается следующая запись:

- Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
- Кт 51 «Расчетный счет».

При получении вариационной маржи на расчетный счет компании в бухгалтерском учете делается следующая запись:

- Дт 51 «Расчетный счет»
- Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При заключении расчетного биржевого опциона, не предусматривающего поставку иностранной валюты, покупатель и продавец по такой сделке могут отражать данную операцию в бухгалтерском учете в порядке, аналогичном порядку отражения расчетных форвардных контрактов.

В дату заключения опциона получение опционной премии отражается по дебету счета 51 «Расчетный счет» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Доход в форме опционной премии списывается со счета 76 в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Перечисленные в виде опционной премии денежные средства на дату ее оплаты списываются по кредиту счета 51 «Расчетный счет» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Расход в форме опционной премии списывается со счета 76 в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Раскрытие информации о ПФИ в бухгалтерской отчетности нефинансовой организации

Несмотря на отсутствие порядка учета ПФИ по РСБУ Минфин РФ выпустил разъяснения о раскрытии информации о забалансовых статьях в годовой бухгалтерской

отчетности организации³, на которых учитываются ПФИ. В своих разъяснениях Минфин РФ использует термин «финансовый инструмент срочной сделки» (далее – ФИСС), который ранее был определен в НК РФ для целей налогообложения как договор, являющийся ПФИ. Однако поскольку термин ФИСС исключен из действующего налогового законодательства, рекомендации данного письма Минфина РФ несколько «подвисают в воздухе».

Поскольку при совершении операций с биржевыми фьючерсами и опционами компания не задействует забалансовые счета, она, по нашему мнению, может не раскрывать в отчетности, не истекшие на отчетную дату биржевые инструменты. Если компания примет решение о раскрытии в своей отчетности информации о них, то в соответствии с позицией Минфина России она должна на 31 декабря отчетного года раскрывать информацию о ФИСС (ПФИ) в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности в разрезе каждой отдельной операции с ФИСС.

В частности, в бухгалтерской отчетности должна раскрываться следующая информация:

- цели операций с ФИСС в хозяйственной политике организации (например, хеджирование рисков, перепродажа в краткосрочной перспективе, инвестиции);
- имеющиеся по ним по состоянию на отчетную дату права и обязанности.

Информация о таких правах и обязанностях раскрывается подразделением по срокам исполнения;

- условия сделок, не исполненных в срок;
- информация о базисных активах ФИСС (в частности, иностранной валюте и процентных ставках);
- справедливая стоимость ФИСС по состоянию на 31 декабря отчетного года;
- прибыли и убытки по ФИСС, не признанные в годовой бухгалтерской отчетности организации.

В настоящее время российское законодательство по бухгалтерскому учету для нефинансовых организаций не устанавливает порядок определения справедливой стоимости ФИСС (ПФИ). Таким образом, существует неопределенность в отношении того, каким образом она должна рассчитываться для целей раскрытия в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности. Однако мы полагаем, что поскольку урегулирование обязательств по биржевым ПФИ происходит ежедневно, компания может признать их справедливую стоимость после оплаты вариационной маржи нулевой.

В случае если ФИСС заключаются с целью хеджирования, то в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности, согласно разъяснениям Минфина России, организацией также должна быть раскрыта следующая информация:

- об объектах хеджирования (рыночная стоимость, справедливая стоимость, информация о денежных потоках, др.);
- информация о ФИСС, использованных в целях хеджирования;
- информация о хеджируемых рисках, и
- иная необходимая информация.

Для целей раскрытия информации о ФИСС в пояснительной записке справедливой стоимостью объекта хеджирования может признаваться рыночная стоимость базисного

³ Информационное сообщение Минфина РФ № ПЗ-5/2011 «О раскрытии информации о забалансовых статьях в годовой бухгалтерской отчетности организации» от 22 июня 2011 г.

актива ФИСС (таким образом, по нашему мнению, в данном случае допустимо, что рыночная стоимость объекта хеджирования будет совпадать с его справедливой стоимостью). При этом в рассматриваемом случае справедливой (рыночной) стоимостью объекта хеджирования может признаваться:

- в отношении валютных форвардов и опционов – официальный курс соответствующей валюты к рублю, установленный ЦБ РФ на дату предоставления отчетности;
- в отношении процентных и валютно-процентных свопов – рыночные индикаторы процентных ставок по обязательствам, номинированным в соответствующих валютах, а также официальный курс соответствующей валюты к рублю, установленный ЦБ РФ на дату предоставления отчетности.

Кроме того, в рамках бухгалтерской отчетности по стандартам РСБУ организациями должна быть раскрыта оценка эффективности ФИСС, примененных в целях хеджирования рисков. Такая оценка приводится в форме сверки прибылей и убытков по ФИСС и соответствующему объекту хеджирования в порядке, аналогичном раскрытию информации о финансовом результате хеджирования в справке, составляемой для целей налогообложения.