

Схвалені рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 08.05.2012 р. № 650

## **МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ З ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З Ф'ЮЧЕРСНИМИ ТА ОПЦІОННИМИ КОНТРАКТАМИ УЧАСНИКАМИ ФОНДОВОГО РИНКУ**

Методичні рекомендації з відображення у бухгалтерському обліку операцій з ф'ючерсними та опціонними контрактами учасниками фондового ринку (крім банків) (далі – рекомендації) розроблені для відображення у бухгалтерському обліку операцій з деривативами на фондовому ринку - ф'ючерсними та опціонними контрактами та не розглядають операції з іншими видами деривативів та операції хеджування.

**Рекомендації розроблені відповідно до:**

- Ø Податкового кодексу України;
- Ø Законів України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", "Про цінні папери та фондовий ринок", "Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні";
- Ø Положення про функціонування фондових бірж, затвердженого рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19.12.2006 р. № 1542;
- Ø Положення про вимоги до стандартної (типової) форми деривативів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 19.04.1999 р. № 632;
- Ø Положення про порядок реєстрації змін до правил фондової біржі щодо запровадження в обіг на фондовій біржі деривативів, затвердженого рішенням Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку від 04.08.2009 р. № 884;
- Ø нормативних документів Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку (далі – ДКЦПФР), що регламентують діяльність фондових бірж;
- Ø Наказу Міністерства фінансів України від 22.11.2011 р. № 1484 "Про затвердження Методики визначення інвестиційного прибутку професійним торговцем цінними паперами при виконанні функцій податкового агента".

При використанні синтетичних рахунків бухгалтерського обліку слід застосовувати вимоги Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 та наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591 "Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку".

При цьому норми вищезазначених документів дозволяють підприємствам та організаціям доповнювати План рахунків новими субрахунками із зберіганням кодів субрахунків існуючого Плану рахунків.

Деривативи - відносяться до складу фінансових інструментів, основні принципи обліку яких викладені в Міжнародних стандартах фінансової звітності, зокрема Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 32 "Фінансові інструменти: подання" та МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка", а також в національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 13 "Фінансові інструменти".

В результаті проведеного аналізу цих документів можна зробити висновок про те, що:

- деривативи оцінюються та відображаються в балансі за справедливою вартістю;
- зміна вартості деривативів може бути позитивною (якщо від операції з таким інструментом в поточний момент очікується дохід) – в такому разі вона збільшує активи підприємства;
- зміна вартості деривативів може бути від'ємною (якщо від операції з ним в поточний момент очікуються збитки) – в такому разі вона зменшує активи підприємства (або збільшує зобов'язання) підприємства.

### **1. Визнання ф'ючерсних та опціонних контрактів**

Ф'ючерсні контракти та опціонні контракти, виплата премії за якими обліковується через варіаційну маржу в бухгалтерському обліку на дату операції відображаються на забалансовому рахунку 03 "Контрактні зобов'язання" за їх видами. На даному рахунку відображається інформація про наявність зобов'язань та прав згідно укладених контрактів, контролюється їх виконання та зняття з обліку, а також відображається укладення нових контрактів. Дані цього рахунку використовуються при розкритті інформації за операціями з ф'ючерсними та опціонними контрактами.

## **Методичні рекомендації**

Враховуючи щоденну переоцінку ф'ючерсних та маржируємих опціонних контрактів та приведення їх таким чином до однакової вартості, не виникає необхідності пам'ятати ціну їх укладання, важливо тільки відслідковувати їх наявну кількість та вести облік у відповідності до кодів, що мають всі контракти (контракти з різною датою виконання - різні контракти).

Рекомендуємо вести облік стандартних опціонних контрактів на забалансовому рахунку 03 "Контрактні зобов'язання" в кількісному виразі у відповідності до їх кодів, що містять розмір премії, яка сплачується в момент укладення контракту.

Ф'ючерсні та опціонні контракти первісно оцінюються та відображаються в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю. Витрати на операції визнаються за рахунками витрат під час їх первісного визнання. Витрати на операції не включають премії за стандартними опціонними контрактами.

Справедлива вартість ф'ючерсних та опціонних контрактів, виплата премії за якими обліковується через варіаційну маржу похідних, на дату операції дорівнює нулю. Справедлива вартість стандартних опціонів на дату операції дорівнює премії опціонів, яка відображається на балансових рахунках доходів та витрат за операціями з опціонами.

В бухгалтерському обліку визнаються доходи (у продавця) та витрати (у покупця) на суму премії за стандартним опціонним контрактом. Отримані суми премій збільшують суму гарантійного забезпечення (дебет рахунку 364) в кореспонденції з рахунком 379 (розрахунки за операціями з деривативами), сплачені суми премій відображаються в обліку за кредитом рахунку 364 у кореспонденції з рахунком 379. В кінці звітного періоду субрахунок 379 закривається у кореспонденції з рахунком інших операційних доходів або інших витрат операційної діяльності.

### **2. Оцінка ф'ючерсних та опціонних контрактів**

На кожен наступний після первісного визнання дату балансу ф'ючерсні та опціонні контракти, виплата премії за якими обліковується через варіаційну маржу, оцінюються за справедливою вартістю без будь-яких витрат на операції. Зміна вартості таких контрактів відповідає розміру варіаційної маржі за кожним укладеним контрактом. Це відповідає вимогам МСБО 39, що відносить похідні до групи фінансових активів та зобов'язань, що обліковуються за справедливою вартістю через прибутки та збитки. Зміна справедливої вартості опціонів розраховується за правилами, визначеними обліковою політикою підприємств.

Протягом кожного торговельного дня за дилерськими операціями учасника торгів позитивний результат зміни справедливої вартості ф'ючерсних та опціонних контрактів, виплата премії за якими обліковується через варіаційну маржу, може відобразитися в обліку за дебетом рахунку 364 (розрахунки за гарантійним забезпеченням) у кореспонденції з рахунком 379 (розрахунки за операціями з деривативами), від'ємний результат відобразитися в обліку за кредитом рахунку 364 у кореспонденції з рахунком 379. В кінці звітного періоду субрахунок 379 закривається у кореспонденції з рахунком інших операційних доходів або інших витрат операційної діяльності.

За результатами квартального періоду в бухгалтерському обліку наявна позитивна маржа буде визнаватися доходом та підлягати оподаткуванню в податковому обліку. Відповідно, від'ємна визнаватися витратами в бухгалтерському обліку, а від'ємний результат в податковому обліку буде перенесено на зменшення фінансових результатів від операцій з деривативами наступних податкових періодів.

### **3. Рекомендації щодо відображення ф'ючерсних та опціонних контрактів в обліковій політиці**

Рекомендуємо ввести в облікову політику спеціальний розділ "Облік операцій на строковому ринку".

У цьому розділі рекомендуємо зазначити наступне:

- що згідно вимог МСБО 32 та МСБО 39 моментом визнання строкових контрактів - є дата їх укладання;
- навести перелік бухгалтерських записів, що використовуються для відображення операцій з деривативами в бухгалтерському обліку у вигляді додатка до документа про облікову політику (Додаток), а також опис використання забалансового рахунку 03 "Контрактні зобов'язання" для обліку укладених строкових контрактів;
- визначити методи переоцінки стандартних опціонних контрактів згідно вимог МСБО 32 та МСБО 39;
- вказати перелік інформації, що має бути розкрита в примітках до фінансової звітності.

### **4. Рекомендації щодо розкриття інформації про фінансові інструменти в примітках до фінансової звітності**

Згідно з вимогами П(С)БО 13 "Фінансові інструменти: подання" учасники зобов'язані розкрити інформацію про фінансові інструменти.

Рекомендуємо в примітках до фінансової звітності надати наступну інформацію:

- інформацію про облікову політику учасника, зокрема, розкрити метод визнання і оцінки строкових контрактів;
- видах і вартості прав та зобов'язань за строковими контрактами, термінах і умовах їх закриття;
- розкриття інформації про можливі ризики за строковими контрактами на звітну дату.

Клієнти учасників можуть вести бухгалтерський облік операцій з деривативами за аналогією з операціями, що здійснюються учасником - покупцем або продавцем від свого імені та за свій рахунок.

Для обліку операцій з деривативами - ф'ючерсними та опціонними контрактами рекомендуємо використовувати наступні рахунки

03	Забалансовий рахунок "Контрактні зобов'язання"
31	Рахунки в банках
364	"Розрахунки з покупцями та замовниками" Субрахунок розрахунків за гарантійним забезпеченням
379	"Розрахунки з іншими дебіторами" Субрахунок розрахунків за операціями з деривативами
685	"Розрахунки з іншими кредиторами" Субрахунок розрахунків з клієнтами за операціями на строковому ринку
719	"Інші доходи від операційної діяльності" Субрахунок доходів за операціями з деривативами
Рахунок 9-го класу "Витрати діяльності"	Субрахунок обліку біржових комісій на строковому ринку та субрахунок витрат за операціями з деривативами
949	"Інші витрати операційної діяльності" Субрахунок витрат за операціями з деривативами

Додаток

№	Операції	Документ, кількість, сума	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	<b>Дилерські операції з ф'ючерсними та опціонними контрактами (операції, що здійснюються Учасником – покупцем або продавцем від свого імені та за свій рахунок )</b>			
1.1	<b>Перерахування та повернення грошей Учасником</b>			
1.1.1	Перерахування Учасником коштів гарантійного забезпечення	В залежності від кількості контрактів, що учасник планує придбати	364 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Субрахунок розрахунків за гарантійним забезпеченням	31 «Рахунки в банках»
1.1.2.	Повернення Учаснику коштів гарантійного забезпечення	За заявою учасника	31 «Рахунки в банках»	364 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Субрахунок розрахунків за гарантійним забезпеченням
1.1.3	Утримання біржових комісій на строковому ринку	Згідно діючих тарифів	Рахунок 9-го класу «Витрати діяльності» Субрахунок обліку біржових комісій	364 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Субрахунок розрахунків за гарантійним забезпеченням
1.1.4	Облік зобов'язань учасника за ф'ючерсними контрактами , зобов'язань та прав за опціонними контрактами в розрізі їх видів	Кількість контрактів	X	03 «Контрактні зобов'язання»
1.1.5	Зняття з обліку зобов'язань учасника за ф'ючерсними контрактами , зобов'язань та прав за опціонними контрактами, що припинені достроково або в дату виконання	Кількість контрактів	03 «Контрактні зобов'язання»	X
1.2	<b>Облік зобов'язань Учасника (торговця) за ф'ючерсними та опціонними контрактами, виплата премії за якими обліковується через варіаційну маржу</b>			
1.2.1	Відображення в обліку Учасника доходу на суму нарахованої позитивної варіаційної маржі	Сума позитивної варіаційної маржі	364 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Субрахунок розрахунків за гарантійним забезпеченням	379 «Розрахунки з іншими дебіторами» Субрахунок розрахунків за операціями з деривативами

**Методичні рекомендації**

1.2.2	Відображення в обліку Учасника витрат на суму нарахованої від'ємної варіаційної маржі	Сума від'ємної варіаційної маржі	379 «Розрахунки з іншими дебіторами» Субрахунок розрахунків за операціями з деривативами	364 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Субрахунок розрахунків за гарантійним забезпеченням
1.3	<b>Облік зобов'язань Учасника (торговця) за стандартними опціонними контрактами</b>			
1.3.1	Відображення в обліку Учасника (продавця) доходу в момент укладення контракту	Сума отриманої премії за стандартним опціонним контрактом	364 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Субрахунок розрахунків за гарантійним забезпеченням	379 «Розрахунки з іншими дебіторами» Субрахунок розрахунків за операціями з деривативами
1.3.2	Відображення в обліку Учасника (покупця) витрат в момент укладення контракту	Сума сплаченої премії за стандартним опціонним контрактом	379 «Розрахунки з іншими дебіторами» Субрахунок розрахунків за операціями з деривативами	364 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Субрахунок розрахунків за гарантійним забезпеченням
1.4	<b>Закриття звітного періоду та визначення фінансового результату за операціями з ф'ючерсними та опціонними контрактами</b>			
1.4.1	Відображення доходу в обліку Учасника	Кредитове сальдо рахунку 379	379 «Розрахунки з іншими дебіторами» Субрахунок розрахунків за операціями з деривативами	719 «Інші доходи операційної діяльності» Субрахунок доходів за операціями з деривативами
1.4.2	Відображення витрат в обліку Учасника	Дебетове сальдо рахунку 379	949 «Інші витрати операційної діяльності» Субрахунок витрат за операціями з деривативами	379 «Розрахунки з іншими дебіторами» Субрахунок розрахунків за операціями з деривативами
2.	<b>Брокерські операції (операції, що здійснюються Учасником від свого імені за дорученням та за рахунок клієнта)</b>			
2.1	<b>Отримання коштів гарантійного забезпечення від клієнтів. Повернення коштів гарантійного забезпечення клієнтам</b>			
2.1.1	Отримання коштів гарантійного забезпечення від клієнтів	Сума отриманих від клієнтів коштів гарантійного забезпечення	31 «Рахунки в банках» Субрахунок обліку коштів клієнтів	685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Субрахунок за коштами гарантійного забезпечення клієнтів
2.1.2	Перерахування коштів гарантійного забезпечення клієнтів Учасником	В залежності від кількості контрактів, що Учасник планує придбати для клієнтів	364 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Субрахунок розрахунків за гарантійним забезпеченням	31 «Рахунки в банках» Субрахунок обліку коштів клієнтів
2.1.3	Повернення коштів гарантійного забезпечення клієнтам	Сума коштів, що повертаються клієнту	685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Субрахунок розрахунків з клієнтами за операціями на строковому ринку	31 «Рахунки в банках» Субрахунок обліку коштів клієнтів

2.2 Брокерські операції з ф'ючерсними та опціонними контрактами				
2.2.1	Відображення позитивної варіаційної маржі на рахунку обліку коштів гарантійного забезпечення клієнтів	Сума позитивної варіаційної маржі	364 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Субрахунок розрахунків за гарантійним забезпеченням	685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Субрахунок розрахунків з клієнтами за операціями на строковому ринку
2.2.2	Відображення від'ємної варіаційної маржі на рахунку обліку коштів гарантійного забезпечення клієнтів	Сума від'ємної варіаційної маржі	685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Субрахунок розрахунків з клієнтами за операціями на строковому ринку	364 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Субрахунок розрахунків за гарантійним забезпеченням
2.3. Брокерські операції з стандартними опціонними контрактами				
2.3.1	Відображення в обліку Учасника (клієнт-продавець) доходу клієнта в момент укладення контракту	Сума премії за стандартним опціонним контрактом	364 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Субрахунок розрахунків за гарантійним забезпеченням	685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Субрахунок розрахунків з клієнтами за операціями на строковому ринку
2.3.2	Відображення в обліку Учасника (клієнт-покупець) витрат клієнта в момент укладення контракту	Сума премії за стандартним опціонним контрактом	685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Субрахунок розрахунків з клієнтами за операціями на строковому ринку	364 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Субрахунок за коштами гарантійного забезпечення клієнтів

Департамент аналізу, стратегії та розвитку законодавства

М. Лібанов

ІНСТИТУТ ОБЛІКУ І ФІНАНСІВ

**Ваша компетенція – наша професія!**



Підвищення кваліфікації  
Перепідготовка фахівців  
Міжнародна сертифікація:

*Сертифікований професійний бухгалтер АПВ (САРА)  
Сертифікований бухгалтер бюджетних установ (САПС)  
Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер (CIPA)  
Диплом з МСФЗ (DiplFR)*

м. Київ,  
вул. Героїв Оборони 10А, оф. 1  
<http://institute.faaf.org.ua/>  
[metelytsya@faaf.org.ua](mailto:metelytsya@faaf.org.ua)

тел./факс.: (044) 219-00-44  
219-00-55