

# Меѓународен сметководствен стандард 32

## Финансиски инструменти: презентирање

### Цел

- 1 [Избришана]
- 2 Целта на овој Стандард е да воспостави принципи за презентирање на финансиски инструменти како обврски или главнина и за пребивање на финансиски средства и финансиски обврски. Тој се применува за класификацијата на финансиски инструменти, од перспектива на издавачот, на финансиски средства, финансиски обврски и сопственички инструменти, класификацијата на камата, дивиденди, загуби и признаени добивки поврзани со нив и, на околностите во кои треба да се направи пребивање на финансиските средства и финансиските обврски.
- 3 Принципите во овој Стандард ги дополнуваат принципите за признавање и мерење на финансиски средства и финансиски обврски во МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*, и за обелоденување на информации за нив во МСФИ 7 *Финансиски инструменти: обелоденување*.

### Делокруг

- 4 Овој Стандард треба да го применуваат сите ентитети на сите видови финансиски извештаи освен:
  - (а) Оние учества во подружници, придружени ентитети или заеднички вложувања кои се евидентираат во согласност со МСС 27 *Консолидирани и посебни финансиски извештаи*, МСС 28 *Вложувања во придружени ентитети* или МСС 31 *Учества во заеднички вложувања*. Сепак, во некои случаи, МСС 27, МСС 28 или МСС 31 дозволуваат ентитетот да го евидентира учеството во подружница, придружен ентитет или заедничко вложување применувајќи го МСС 39. Во такви случаи ентитетот ќе ги применува барањата на овој Стандард. Ентитетите исто така ќе го применуваат овој Стандард на сите деривативи кои се поврзани со учествата во подружници, придружени ентитети или заеднички вложувања.
  - (б) Правата и обврските на работодавачите според планови за користи за вработените, на кои се применува МСС 19 *Користи за вработените*.
  - (в) [Избришана].
  - (г) Договори за осигурување како што е дефинирано во МСФИ 4 *Договори за осигурување*. Сепак, овој Стандард се применува на деривативи кои се вградени во договори за осигурување доколку МСС 39 бара од ентитетот нив да ги евидентира одвоено. Уште повеќе, издавачот ќе го применува овој Стандард на договори за финансиски гаранции доколку издавачот го применува МСС 39 за признавање и мерење на договорите, но ќе го применува МСФИ 4 доколку издавачот избира, во согласност со точка 4(г) на МСФИ 4, да го применува МСФИ 4 за нивно признавање и мерење.
  - (д) Финансиски инструменти кои се во рамките на делокругот на МСФИ 4 бидејќи тие содржат карактеристика на дискреционо учество. Издавачот на тие инструменти е ослободен од примена на точките 15–32 и УП25–УП35 на овој Стандард за тие карактеристики кои се однесуваат на правење разлика помеѓу финансиски обврски и сопственички инструменти. Сепак, тие инструменти се предмет на сите останати барања на овој Стандард. Уште повеќе, овој Стандард се применува на деривативи кои се вградени во тие инструменти (види МСС 39).
  - (е) Финансиски инструменти, договори и обврски според трансакции за плаќање врз основа на акции за кои се применува МСФИ 2 *Плаќања врз основа на акции*, освен за
    - (i) Договори во рамките на делокругот на точките 8-10 на овој Стандард, за кои се применува овој Стандард.
    - (ii) Точките 33 и 34 на овој Стандард, кои се применуваат на сопствените акции купени, продадени, издадени или поништени во врска со плановите за вработени за опции за акции, плановите за вработени за купување на акции и сите други аранжмани на плаќања врз основа на акции.

5-7 [Избришани]

**8 Овој Стандард ќе се применува на договори за купување и продавање на некоја нефинансиска ставка кои може да се подмират на нето основа со пари или друг финансиски инструмент, или преку размена на финансиски инструменти, како да договорите претставуваат финансиски инструменти, со исклучок на договори кои се склучени и кои продолжуваат да се чуваат со цел да се прими или испорача некоја нефинансиска ставка во согласност со очекуваните барања на ентитетот за купување, продажба или користење.**

**9** Постојат различни начини на кои некој договор за купување или продажба на нефинансиска ставка би можел да се подмири на нето основа со пари или друг финансиски инструмент или преку размена на финансиски инструменти. Тие начини вклучуваат:

- (а) Кога условите на договорот дозволуваат било која од страните да го подмири договорот на нето основа со пари или друг финансиски инструмент или преку размена на финансиски инструменти.
- (б) Кога можноста да се подмири на нето основа со пари или друг финансиски инструмент, или преку размена на финансиски инструменти, не е експлицитна во условите на договорот, но ентитетот има практика на подмирување на слични договори на нето основа со пари или друг финансиски инструмент, или преку размена на финансиски инструменти (или со другата страна, преку склучување на договори за пребивање или преку продажба на договорот пред неговото извршување или пред тој да истече).
- (в) Кога, за слични договори, ентитетот има практика на прифаќање на испораката на ставката и нејзино продавање во краток период после испораката со цел да се оствари добивка од краткорочните промени во цената или маржата на дилерот.
- (г) Кога нефинансиската ставка која е предмет на договорот може веднаш да се конвертира во пари.

Договор на кој се применуваат (б) или (в) не се склучува заради примање и испорака на нефинансиска ставка во согласност со очекуваните барања на ентитетот за купување, продажба или користење, и соодветно на тоа, е во рамките на делокругот на овој Стандард. Други договори за кои е применлива точка 8 се оценуваат за да се утврди дали тие се склучиле и понатаму се чуваат со намера за примање или испорака на нефинансиска ставка во согласност со очекуваните барања на ентитетот за купување, продажба и користење и соодветно на тоа дали тие се во рамките на делокругот на стандардот.

**10** Запишана опција да се купи или продаде некоја нефинансиска ставка која би можела да се подмири на нето основа со готовина или друг финансиски инструмент, или со размена на финансиски инструменти, во согласност со точка 9(а) или (г) е во рамките на делокругот на овој Стандард. Таков договор не би можел да се склучи со намера за примање или испорака на нефинансиската ставка во согласност со очекуваните барања на ентитетот за купување, продажба или користење.

## **Дефиниции (види ги исто така точките УП3–УП23)**

**11** Во овој Стандард се користат следните термини со наведените значења за нив:

**Финансиски инструмент** е секој договор од којшто произлегува финансиско средство за еден ентитет и финансиска обврска или сопственички инструмент на друг ентитет.

**Финансиско средство** е секое средство кое е:

- (а) **Пари.**
- (б) **Сопственички инструмент на друг ентитет.**
- (в) **Договорно право:**
  - (i) Да се примат пари или друго финансиско средство од друг ентитет.
  - (ii) Да се разменат финансиски средства или финансиски обврски со друг ентитет под услови кои се потенцијално поволни за ентитетот.
- (г) **Договор кој ќе биде или може да биде подмирен со сопствени сопственички инструменти на ентитетот и е:**
  - (i) Не-дериватив за кој ентитетот е или може да биде обврзан да прими варијабилан број на сопствени сопственички инструменти на ентитетот.
  - (ii) Или дериватив кој ќе се подмири или може да биде подмирен на друг начин освен со размена на фиксен износ на пари или друго финансиско средство за

фиксен број на сопствени сопственички инструменти на ентитетот. За таа цел сопствените сопственички инструменти на ентитетот не вклучуваат финансиски инструменти кои може да се вратат на издавачот кои се класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точка 16А и 16Б, инструменти кои му наметнуваат обврска на ентитетот да и даде на друга страна пропорционален дел од нето средствата на ентитетот само во случај на ликвидација и кои се класифицираат како сопственички инструменти во согласност со точките 16В и 16Г, или инструменти кои се договори за идно примање или давање на сопствени сопственички инструменти на ентитетот.

**Финансиска обврска** е било која обврска којашто е:

- (а) Договорна обврска:
  - (i) За предавање пари или друго финансиско средство на друг ентитет.
  - (ii) За размена на финансиски средства или финансиски обврски со друг ентитет под услови кои се потенцијално неповолни за ентитетот.
- (б) Договор кој ќе се подмири или може да биде подмирен со сопствени сопственички инструменти на ентитетот и е:
  - (i) Не-дериватив за кој ентитетот е или може да биде обврзан да достави варијабилан број на сопствени сопственички инструменти на ентитетот.
  - (ii) Или дериватив кој ќе се подмири или може да биде подмирен на друг начин освен со размена на фиксен износ на пари или друго финансиско средство за фиксен број на сопствени сопственички инструменти на ентитетот. За таа цел сопственичките инструменти на ентитетот не вклучуваат финансиски инструменти кои може да се вратат на издавачот класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б, инструменти кои му наметнуваат обврска на ентитетот да и даде на друга страна пропорционален дел од нето средствата на ентитетот само во случај на ликвидација и кои се класифицираат како сопственички инструменти во согласност со точките 16В и 16Г, или инструменти кои се договори за идно примање или давање на сопствени сопственички инструменти на ентитетот.

Како исклучок, инструмент кој ја исполнува дефиницијата на финансиска обврска се класифицира како сопственички инструмент доколку ги поседува сите карактеристики и ги исполнува условите наведени во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г.

**Сопственички инструмент** е секој договор со кој се докажува правото на учество во остатокот на средствата на ентитетот по одземање на сите негови обврски.

**Објективна вредност** е износот за кој средството може да биде разменето, или обврската подмирена во трансакција под комерцијални услови, помеѓу страни доволно информирани и спремни своеволно да ја прифатат трансакцијата.

**Инструмент кој може да се врати на издавачот** е финансиски инструмент кој му дава на имателот право да го врати инструментот назад на издавачот во замена за готовина или некое друго финансиско средство или автоматски му се враќа на издавачот со настанувањето на некој неизвесен иден настан или со смрт или пензионирање на имателот на инструментот.

12 Следниве изрази се дефинирани во точка 9 на МСС 39 и се користат во овој Стандард со значењето наведено во МСС 39:

- Амортизирана набавна вредност на финансиско средство или финансиска обврска
- Финансиски средства расположливи за продажба
- Отпис
- Деривативи
- Метода на ефективна камата
- Финанско средство или финансиска обврска според објективна вредност преку добивката или загубата
- Договор за финансиска гаранција
- Цврсто обврзување
- Предвидена трансакција
- Ефективност на хеџингот

- Хеџирана ставка
  - Хеџинг инструмент
  - Вложувања кои се чуваат до доспевање
  - Заеми и побарувања
  - Редовен начин на купување и продажба
  - Трансакциски трошоци.
- 13 Во овој Стандард, ‘договор’ и ‘договорен’ се однесува на спогодба помеѓу две или повеќе страни која има јасни економски последици при што страните имаат мало, ако воопшто имаат некакво, дискреционо право за нејзино избегнување, бидејќи вообичаено спогодбата е законски обврзувачка. Договорите, а со тоа и финансиските инструменти, може да имаат различни форми и не мора да бидат во пишана форма.
- 14 Во овој Стандард, ‘ентитет’ вклучува поединци, партнерства, корпоративни тела, старателства и државни агенции.

## Презентирање

### Обврски и главнина (види ги исто така точките УП13–УП14S и УП25–УП29A)

- 15 Издавачот на финансиски инструмент треба да го класифицира инструментот, или неговите составни делови, при почетното признавање како финансиска обврска, финансиско средство или сопственички инструмент во согласност со суштината на договорниот аранжман и дефинициите за финансиска обврска, финансиско средство и сопственички инструмент.
- 16 Кога издавачот ги применува дефинициите во точка 11 за да определи дали финансискиот инструмент е сопственички инструмент, а не финансиска обврска, инструментот е сопственички инструмент доколку, и само доколку се исполнети двата услови под (а) и (б) наведени подолу.
- (а) Инструментот не содржи договорна обврска:
- (i) Да му предаде пари или друго финансиско средство на друг ентитет.
  - (ii) За размена на финансиски средства или финансиски обврски со друг ентитет според услови кои се потенцијално неповолни за издавачот.
- (б) Доколку инструментот ќе се подмири или може да биде подмирен со сопствени сопственички инструменти на ентитетот, тој е:
- (i) Не-дериватив кој не содржи договорна обврска за издавачот да достави варијабилан број на негови сопствени сопственички инструменти.
  - (ii) Дериватив кој ќе биде подмирен само кога издавачот ќе размени фиксен износ на пари или друго финансиско средство за фиксен број на негови сопствени сопственички инструменти. За таа цел сопствените сопственички инструменти на издавачот не вклучуваат инструменти кои ги поседуваат сите карактеристики и ги исполнуваат условите кои се опишани во точките 16A и 16Б или точките 16В и 16Г, или инструменти кои се договори за идно примање или давање на сопствени сопственички инструменти на издавачот.

Договорна обврска, која ја вклучува и таа која произлегува од деривативен финансиски инструмент, која ќе или може да резултира во идно примање или предавање на сопствени сопственички инструменти на издавачот, но која не ги исполнува условите во (а) и (б) горе, не претставува сопственички инструмент. Како исклучок, инструмент кој ја исполнува дефиницијата на финансиска обврска се класифицира како сопственички инструмент, доколку тој ги поседува сите карактеристики и ги исполнува условите во точките 16A и 16Б или точките 16В и 16Д.

### Инструменти кои може да се вратат на издавачот

- 16A Инструмент кој може да се врати на издавачот содржи договорна обврска за издавачот да го откупи или исплати тој инструмент со готовина или друго финансиско средство кога се извршува договорот. Како исклучок од дефиницијата за финансиска обврска, инструмент кој содржи таква обврска се класифицира како сопственички инструмент доколку тој ги поседува сите од следните карактеристики:

- (а) Тој му дава право на имателот на пропорционален удел во нето средствата на ентитетот во случај на ликвидација на ентитетот. Нето средствата на ентитетот се тие средства кои остануваат после одземањето на сите други побарувања за неговите средства. Пропорционален удел се утврдува со:
    - (i) Делење на нето средствата на ентитетот во случај на ликвидација на единици со еднаков износ.
    - (ii) Множење на тој износ со бројот на единици кои ги поседува имателот на инструментот.
  - (б) Инструментот е во групата на инструменти која е подредена на сите останати групи на инструменти. За да биде во таква група инструментот:
    - (i) Нема приоритет над останатите побарувања за средствата на ентитетот во случај на ликвидација.
    - (ii) Не треба да биде конвертиран во друг инструмент пред да биде во групата на инструменти која е подредена на сите останати групи на инструменти.
  - (в) Сите финансиски инструменти во групата на инструменти која е подредена на сите останати групи на инструменти имаат идентични карактеристики. На пример, сите тие мора да бидат инструменти кои може да му се вратат на издавачот, и формулата или друг метод кој се користи за да се пресмета цената за откуп или купување е иста за сите инструменти во таа класа.
  - (г) Освен договорната обврска на издавачот да го откупи или исплати инструментот со пари или друго финансиско средство, инструментот не содржи некаква друга договорна обврска да се предадат пари или друго финансиско средство на друг ентитет, или да се разменат финансиски средства или финансиски обврски со друг ентитет според услови кои се потенцијално неповолни за ентитетот, и не претставува договор кој ќе се подмири или може да биде подмирен со сопствени сопственички инструменти на ентитетот како што е дадено во точка (б) на дефиницијата за финансиска обврска.
  - (д) Вкупните очекувани парични текови кои може да му се припишат на инструментот за време на животниот век на инструментот во најголем дел се темелат на добивката или загубата, промените во признаените нето средства или промената во објективната вредност на признаените и непризнаените нето средства на ентитетот за време на животниот век на инструментот (исклучувајќи било какви ефекти на инструментот).
- 16B За инструментот да се класифицира како сопственички инструмент, покрај тоа што инструментот треба да ги има горните карактеристики, издавачот не треба да има друг финансиски инструмент или договор кој има:
- (а) Вкупни парични текови кои во најголем дел се темелат врз добивката или загубата, промените во признаените нето средства или промената во објективната вредност на признаените и непризнаените нето средства на ентитетот (исклучувајќи било какви ефекти на таквиот инструмент или договор).
  - (б) Ефект на значително ограничување или фиксирање на преостанатиот поврат на имателите на инструменти кои може да му се вратат на издавачот.

Со цел да се примени овој услов, ентитетот нема да земе во предвид нефинансиски договори со имател на инструмент опишан во точка 16A кои имаат договорни рокови и услови кои се слични на договорните рокови и услови на еквивалентен договор кој би можел да се случи помеѓу страна која не поседува инструмент и ентитетот кој издава. Доколку ентитетот не може да утврди дека овој услов е исполнет, тој нема да го класифицира инструментот кој може да се врати на издавачот како сопственички инструмент.

**Инструменти, или делови на инструменти, кои му наметнуваат обврска на ентитетот да и даде на друга страна пропорционален удел во нето средствата на ентитетот само во случај на ликвидација**

- 16B Некои финансиски инструменти вклучуваат договорна обврска за ентитетот кој врши издавање да му даде на друг ентитет пропорционален удел во неговите нето средства само во случај на ликвидација. Обврската се јавува бидејќи или е извесно дека ликвидацијата ќе се случи и е надвор од контролата на ентитетот (на пример, ентитет со ограничен животен век) или е неизвесно дека ќе се случи но е по избор на имателот на инструментот. Како исклучок на дефиницијата за финансиска обврска, инструмент кој вклучува таква обврска се класифицира како сопственички инструмент доколку тој ги има сите од следните карактеристики:

- (a) Тој му дава право на имателот на пропорционален удел во нето средствата на ентитетот во случај на ликвидација на ентитетот. Нето средствата на ентитетот се тие средства кои остануваат после одземањето на сите други побарувања за тие средства. Пропорционален удел се утврдува преку:
  - (i) Делење на нето средствата на ентитетот при ликвидација на единици со еднаков износ.
  - (ii) Множење на тој износ со бројот на единици кои ги поседува имателот на инструментот.
- (б) Инструментот е во групата на инструменти која е подредена на сите останати групи на инструменти. За да биде во таква група инструментот:
  - (i) Нема приоритет над останатите побарувања за средствата на ентитетот при ликвидација.
  - (ii) Не треба да биде конвертиран во друг инструмент пред да биде во групата на инструменти која е подредена на сите останати групи на инструменти.
- (в) Сите финансиски инструменти во групата на инструменти која е подредена на сите други групи на инструменти мора да имаат идентична договорна обврска за ентитетот кој издава да отстапи пропорционален дел од неговите нето средства при ликвидација.

16Г За еден инструмент да се класифицира како сопственички инструмент, покрај тоа што инструментот ги има погоре наведените карактеристики, издавачот не смее да има друг финансиски инструмент или договор кој:

- (a) Има вкупни парични текови кои во најголем дел се темелат врз добивката или загубата, промените во признаените нето средства или промената во објективната вредност на признаените и непризнаените нето средства на ентитетот (исклучувајќи било какви ефекти на таквиот инструмент или договор).
- (б) Го содржи ефектот на значително ограничување или фиксирање на преостанатиот поврат на имателите на инструментот.

Со цел да се примени овој услов, ентитетот нема да земе во предвид нефинансиски договори со имател на инструмент опишан во точка 16В кои имаат договорни рокови и услови кои се слични на договорните рокови и услови на еквивалентен договор кој би можел да се случи помеѓу страна која не поседува инструмент и ентитетот кој издава. Доколку ентитетот не може да утврди дека овој услов е исполнет, тоа нема да го класифицира инструментот како сопственички инструмент.

**Рекласификација на инструменти кои може да се вратат на издавачот и инструменти кои му наметнуваат обврска на ентитетот да даде на друга страна пропорционален удел во нето средствата на ентитетот само во случај на ликвидација**

16Д Ентитетот треба да го класифицира финансискиот инструмент како сопственички инструмент во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г од датумот кога инструментот ги поседува сите карактеристики и ги исполнува условите дадени во тие точки. Ентитетот треба да го рекласифицира финансискиот инструмент од датумот кога инструментот престанува да ги има сите карактеристики или да ги исполнува сите услови наведени во тие точки. На пример, доколку еден ентитет ги откупи сите негови издадени инструменти без право за враќање и сите инструменти кои може да се вратат на издавачот, а кои остануваат во оптек, ги поседуваат сите од карактеристиките и ги исполнуваат условите во точките 16А и 16Б, ентитетот треба да ги рекласифицира инструментите кои може да се вратат на издавачот како сопственички инструменти од датумот кога тоа ги откупува инструментите без право за нивно враќање.

16Г Рекласификацијата на еден инструмент во согласност со точка 16Д ентитетот треба да ја евидентира како што следи:

- (a) Тој треба да направи рекласификација на сопственички инструмент во финансиска обврска од датумот кога инструментот престанува да ги поседува сите карактеристики или да ги исполнува условите во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г. Финансиската обврска треба да се мери според објективната вредност на инструментот на датумот на рекласификацијата. Ентитетот треба да ја признае секоја разлика помеѓу сметководствената вредност на сопственичкиот инструмент и објективната вредност на финансиската обврска во главнината на датумот на рекласификацијата.

- (б) Тој треба да ја рекласифицира финансиската обврска во главнина од датумот кога инструментот ги има сите карактеристики и ги исполнува сите услови наведени во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г. Сопственичкиот инструмент треба да се мери според сметководствената вредност на финансиската обврска на датумот на рекласификацијата.

### **Непостоење на договорна обврска да се предаде готовина или друго финансиско средство (точка 16(a))**

- 17 Со исклучок на околностите опишани во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г, клучната карактеристика во разликувањето на финансиска обврска од сопственички инструмент е постоење на договорна обврска за едната страна за финансискиот инструмент (издавачот) или да и предаде готовина или друго финансиско средство на другата страна (имателот) или да размени финансиски средства или финансиски обврски со имателот под услови кои се потенцијално неповолни за издавачот. Иако имателот на сопственички инструмент може да има право на пропорционален удел во дивидендите или на друга распределба од главнината, издавачот нема договорна обврска да прави такви распределби бидејќи од него не може да се бара да и предаде готовина или друго финансиско средство на другата страна.
- 18 Суштината на финансискиот инструмент, ја одредува неговата класификација во извештајот за финансиската состојба на ентитетот, повеќе отколку неговата правна форма. Суштината и правната форма се вообичаено конзистентни, но не секогаш. Некои финансиски инструменти според правната форма претставуваат главнина но во суштина се обврски, додека други може да комбинираат карактеристики својствени за сопственички инструменти и карактеристики својствени за финансиски обврски. На пример:
- (а) Приоритетна акција која предвидува задолжителен откуп од страна на издавачот за фиксен или определив износ, на фиксен или определив иден датум, или на имателот му дава право да бара од издавачот да го откупи инструментот на или после определен датум за фиксен или определив износ, се смета за финансиска обврска.
- (б) Финансиски инструмент кој му дава на имателот право да го врати назад на издавачот за готовина или друго финансиско средство (инструмент кој може да се врати на издавачот) претставува финансиска обврска, освен за тие инструменти кои се класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г. Финансискиот инструмент е финансиска обврска дури и кога износот на готовина или друго финансиско средство е утврден врз основа на индекс или друга ставка која го има потенцијалот за зголемување или намалување. Постоенето на опција за имателот да му го врати инструментот назад на издавачот за готовина или друго финансиско средство значи дека инструментот кој може да му се врати на издавачот ја исполнува дефиницијата на финансиска обврска, освен за тие инструменти кои се класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г. На пример, отворени инвестициони фондови, старателства за вложувања во акции, партнерства и некои кооперативни ентитети може да ги обезбедат нивните сопственици или членови со право за откуп на нивните учества кај издавачот во секое време за готовина, што резултира во тоа да учествата на сопствениците или членовите се класифицираат како финансиски обврски, освен за тие инструменти кои се класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г. Сепак, класификацијата како финансиска обврска не го спречува користењето на изрази како ‘вредност на нето средствата која може да им се припише на сопствениците’ и ‘промена во вредноста на нето средствата која може да им се припише на сопствениците’ во финансиските извештаи на еден ентитет кој нема уплатен капитал (како што се некои заеднички фондови или старателства за вложувања во акции, види илустративен пример 7) или користење на дополнително обелоденување за да се покаже дека вкупните учества на членовите опфаќаат ставки какви што се резерви кои ја исполнуваат дефиницијата за главнина и инструменти кои може да му се вратат на издавачот кои не ја исполнуваат дефиницијата (види илустративен пример 8).
- 19 Доколку ентитетот нема безусловно право да избегне предавање на готовина или друго финансиско средство за да подмири договорна обврска, обврската ја исполнува дефиницијата за финансиска обврска, освен за тие инструменти кои се класифицирани како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г. На пример:
- (а) Ограничување на можноста еден ентитет да задоволи некоја договорна обврска, како на пример, немање на пристап до странска валута или потребата да се добие одобрување за плаќање од страна на регулаторното тело, не ја поништува договорната обврска на ентитетот или договорното право на имателот според инструментот.

- (б) Договорна обврска која зависи од извршување на правото на другата страна за откуп претставува финансиска обврска бидејќи ентитетот нема безусловно право да избегне предавање на готовина или друго финансиско средство.
- 20 Финансиски инструмент кој експлицитно не воспоставува договорна обврска за предавање на готовина или друго финансиско средство може индиректно да воспостави таква обврска преку своите рокови и услови. На пример:
- (а) Еден финансиски инструмент може да содржи нефинансиска обврска која мора да биде подмирена само и доколку само, ентитетот не успее да изврши распределба или да го откупи инструментот. Доколку ентитетот може да го избегне преносот на готовина или друго финансиско средство само преку подмирување на нефинансиската обврска, финансискиот инструмент се смета за финансиска обврска.
- (б) Финансискиот инструмент е финансиска обврска доколку тој обезбедува дека при подмирувањето ентитетот ќе предаде:
- (i) Готовина или друго финансиско средство.
- (ii) Негови сопствени акции за чија вредност е утврдено дека значително ја надминува вредноста на готовината или другото финансиско средство.
- Иако ентитетот нема експлицитна договорна обврска да предаде готовина или друго финансиско средство, вредноста на алтернативата на подмирување со акции е таква да ентитетот ќе го изврши подмирувањето со готовина. Во секој случај, на имателот во суштина му е загарантиран прием на износ кој е најмалку еднаков на опцијата за подмирување со готовина (види точка 21).

### **Подмирување со сопствени сопственички инструменти на ентитетот (точка 16(б))**

- 21 Договорот не е сопственички инструмент само затоа што тој може да резултира во прием или предавање на сопствени сопственички инструменти на ентитетот. Ентитетот може да има договорно право или обврска да прими или предаде одреден број на негови акции или други сопственички инструменти кој варира, така што објективната вредност на сопствените сопственички инструменти на ентитетот која треба да се прими или предаде е еднаква на износот на договорното право или обврска. Тоа договорно право или обврска може да биде за фиксен износ или износ кој флукутира делумно или во целост како одговор на промените во некоја променлива која не е пазарната цена на сопствените сопственички инструменти на ентитетот (на пример, каматна стапка, стокова цена или цена на финансиски инструмент). Два примери се (а) договор да се предадат толкав број сопствени сопственички инструменти на ентитетот кои ќе бидат еднакви на вредност од 100ПЕ,<sup>\*</sup> и (б) договор да се предадат толкав број на сопствени сопственички инструменти на ентитетот кои по вредност се еднакви на 100 унци злато. Таквиот договор е финансиска обврска на ентитетот дури иако ентитетот може или мора да ја подмири обврската преку предавање на негови сопствени сопственички инструменти. Тоа не претставува сопственички инструмент бидејќи ентитетот користи варијабилан број на негови сопствени сопственички инструменти како средства за подмирување на договорот. Соодветно на тоа, договорот не укажува на преостанато учество во средствата на ентитетот после одземањето на сите негови обврски.
- 22 Освен како што е наведено во точка 22А, договорот кој ќе биде подмирен од страна на ентитетот (со примање или) предавање на фиксен број на негови сопствени сопственички инструменти во размена за фиксен износ на готовина или друго финансиско средство се смета за сопственички инструмент. На пример, издадена опција за акции која на другата страна и дава право да купи фиксен број акции на ентитетот за фиксна цена или за фиксно наведен износ на главница на обврзница претставува сопственички инструмент. Промени во објективната вредност кај еден договор кои настануваат како резултат на промени во пазарните каматни стапки кои не влијаат на износот на готовина или други финансиски средства кои треба да се платат или примат, или бројот на сопственички инструменти кои треба да се примат или предадат, при подмирување на договорот не го спречуваат договорот да биде сопственички инструмент. Секој надоместок кој е примен (како на пример, примена премија за запишана опција или варант за сопствените акции на ентитетот) се додава директно на главнината. Секој платен надоместок (како на пример, платена премија за купена опција) се одзема директно од главнината. Промените во објективната вредност на еден сопственички инструмент не се признаваат во финансиските извештаи.

<sup>\*</sup> Во овој Стандард износите се деноминирани во 'парични единици (ПЕ)'.



- 22A Доколку сопственичките инструменти на ентитетот кои треба да се примат или предадат, од страна на ентитетот при подмирувањето на некој договор се финансиски инструменти кои може да се вратат на издавачот со сите карактеристики и кои ги исполнуваат условите опишани во точките 16A и 16B, или инструменти кои му наметнуваат обврска на ентитетот да и даде на друга страна пропорционален удел во нето средствата на ентитетот само при ликвидација со сите карактеристики и кои ги исполнуваат условите наведени во точките 16B и 16Г, договорот е финансиско средство или финансиска обврска. Ова подразбира договор кој ќе биде подмирен од страна на ентитетот со примање или предавање на фиксен број на такви инструменти во размена за фиксен износ на готовина или друго финансиско средство.
- 23 Со исклучок на околностите опишани во точките 16A и 16B или точките 16B и 16Г, договор кој содржи обврска за ентитетот да купи негови сопствени сопственички инструменти за готовина или друго финансиско средство создава финансиска обврска во висина на сегашната вредност на откупниот износ (на пример, за сегашната вредност на откупната цена за термински договор, цената за извршување на опцијата или друг износ на откуп). Тоа е случај дури и договорот самиот да претставува сопственички инструмент. Еден пример за тоа е обврската на ентитетот според термински договор да купи свои сопствени сопственички инструменти за готовина. Кога финансиска обврска се признава почетно според MCC 39, нејзината објективна вредност (сегашната вредност на откупниот износ) ќе се рекласифицира од главнина. Последователно, финансиската обврска се мери во согласност со MCC 39. Доколку договорот истекува без да се изврши испорака, сметководствениот износ на финансиската обврска ќе се рекласифицира во главнина. Договорната обврска на ентитетот да купи негови сопствени сопственички инструменти создава финансиска обврска во висина на сегашната вредност на откупниот износ дури иако обврската за да се купи, е условена од извршувањето на правото на другата страна на откуп (на пример запишана опција со право на продажба која на другата страна и дава право да му ги продаде на ентитетот неговите сопствени сопственички инструменти за фиксна цена).
- 24 Договор кој ќе биде подмирен од страна на ентитетот со предавање или примање на фиксен број на негови сопствени сопственички инструменти во замена за променлив износ на готовина или друго финансиско средство претставува финансиско средство или финансиска обврска. Пример за тоа е договор според кој ентитетот треба да даде 100 од неговите сопствени сопственички инструменти во замена за износ на готовина, пресметан да биде еднаков на вредност од 100 унци злато.

### **Одредби за неизвесно подмирување**

- 25 Финансиски инструмент може да бара од ентитетот да даде готовина или друго финансиско средство, или поинаку да го подмири на начин што тој би претставувал финансиска обврска, во случај на случување или неслучување на неизвесни идни настани (или по исходот на неизвесни околности) кои се надвор од контролата на двајцата, издавачот и имателот на инструментот, како на пример, промена на берзански индекси, индекс на цена на мало, каматна стапка или даночните барања, или идните приходи на издавачот, нето приходот или коефициентот на долг во однос на главнина. Издавачот на таков инструмент нема безусловно право да избегне предавање на готовина или друго финансиско средство (или поинаку да го подмири на начин што тој би претставувал финансиска обврска). Затоа, се работи за финансиска обврска на издавачот освен ако:
- (а) Делот од одредбата за неизвесно подмирување кој би можел да бара подмирување со готовина или друго финансиско средство (или поинаку на начин кој би претставувал финансиска обврска) не е реален.
  - (б) Од издавачот би можело да се бара да ја подмири обврската со готовина или друго финансиско средство (или да ја подмири поинаку на начин кој би претставувал финансиска обврска) само во случај на ликвидација на издавачот.
  - (в) Инструментот ги има сите карактеристики и ги исполнува условите во точките 16A и 16B.

### **Опции за подмирување**

- 26 Кога деривативен финансиски инструмент и дава на едната страна избор во однос на тоа како да се изврши подмирувањето (на пример, издавачот или имателот може да избере подмирување на нето основа со готовина или преку размена на акции за готовина), тоа е финансиско средство или финансиска обврска освен кога сите алтернативи за подмирување не водат кон тоа тој да претставува финансиски инструмент.
- 27 Пример на деривативен финансиски инструмент со опција за подмирување кој е финансиска обврска претставува опција за акции која издавачот може да одлучи да ја подмири на нето основа со готовина или со размена на неговите сопствени акции за готовина. Слично, некои договори да се купи или продаде нефинансиска ставка во замена за сопствени сопственички инструменти на ентитетот се во

рамките на делокругот на овој Стандард бидејќи тие би можеле да се подмират или преку предавање на нефинансиската ставка или на нето основа со готовина или друг финансиски инструмент (види ги точките 8-10). Таквите договори се финансиски средства или финансиски обврски и не се сопственички инструменти.

## **Сложени финансиски инструменти (види ги исто така точките УП 30–УП35 и илустративните примери 9–12)**

- 28 Издавачот на недеривативен финансиски инструмент ќе ги оцени условите на финансискиот инструмент за да утврди дали тој содржи и компонента на обврска и сопственичка компонента. Таквите компоненти ќе се класифицираат одвоено како финансиски обврски, финансиски средства или сопственички инструменти во согласност со точка 15.
- 29 Ентитетот ги признава одвоено компонентите на еден финансиски инструмент кој (а) создава финансиска обврска за ентитетот и (б) на имателот на инструментот му доделува опција да го конвертира во сопственички инструмент на ентитетот. На пример, обврзница или сличен инструмент кој имателот може да го конвертира во фиксен број на обични акции на ентитетот е сложен финансиски инструмент. Од гледна точка на ентитетот, таквиот инструмент содржи две компоненти: финансиска обврска (договорен аранжман да се даде готовина или друго финансиско средство) и сопственички инструмент (опција со право на купување со која му се доделува право на имателот, за одреден временски период, да го конвертира во фиксен број на обични акции на ентитетот). Економскиот ефект од издавање на таков инструмент во најголем дел е ист како едновременото издавање на должнички инструмент со одредба за предвременно подмирување и варианти за купување на обични акции или издавање на должнички инструмент со одвоени варианти за купување на акции. Според тоа во сите случаи, ентитетот ги презентира компонентата на обврска и сопственичката компонента одвоено во неговиот извештај за финансиската состојба.
- 30 Класификацијата на компонента на обврска и сопственичка компонента кај конвертибилен инструмент не се ревидира како резултат на промена во веројатноста дека ќе биде извршена опцијата за конверзија, дури и тогаш кога извршувањето на опцијата може да изгледа дека носи економски користи за некои иматели. Имателите не може да дејствуваат секогаш така како што се очекува, бидејќи, на пример, даночните последици кои се јавуваат како резултат на конверзија може да бидат различни за имателите. Понатаму, веројатноста за конверзија ќе се менува од време на време. Договорната обврска на ентитетот да изврши идни плаќања останува важечка се додека не згасне преку конверзија, достасаност на инструментот или преку некоја друга трансакција.
- 31 MCC 39 се занимава со мерењето на финансиски средства и финансиски обврски. Сопственичките инструменти се инструменти кои даваат доказ за преостанатото учество во средствата на ентитетот после одземањето на сите негови обврски. Затоа, кога почетната сметководствена вредност на сложен финансиски инструмент се распределува на неговите компоненти на сопственичка компонента и обврска, на сопственичката компонента и се доделува преостанатиот износ после одземањето од објективната вредност на инструментот како целина, износот кој посебно е определен за компонентата на обврска. Вредноста на секоја деривативна карактеристика (како на пример, опција со право на купување) која е вградена во сложениот финансиски инструмент кој не ја претставува сопственичка компонента (како на пример, опција за конвертирање во главнина) е вклучена во компонентата на обврска. Износот на сметководствени вредности кои им се доделени на компонентата на обврска и сопственичката компонента при почетното признавање е секогаш еднаков на објективната вредност која би се припишала на инструментот како целина. При одвоеното почетно признавање на компонентите не произлегуваат признаени добивки ниту признаени загуби.
- 32 Според пристапот кој е опишан во точка 31, издавачот на обврзница која може да се конвертира во обични акции прво ја утврдува сметководствената вредност на компонентата на обврска преку мерење на објективната вредност на слична обврска (вклучувајќи ги сите вградени деривативни карактеристики кои не се карактеристики на главнина) која нема со неа поврзана сопственичка компонента. Сметководствената вредност на сопственичкиот инструмент кој е претставен со опција за конверзија на инструментот во обични акции потоа се утврдува со одземање на објективната вредност на финансиската обврска од објективната вредност на сложениот финансиски инструмент во целина.

## **Сопствени акции (види исто така точка УП36)**

- 33 Доколку еден ентитет повторно ги стекне своите сопствени сопственички инструменти, тие инструменти ('сопствени акции') треба да се одземат од главнината. Признаена добивка или загуба не треба да се признае во добивка или загуба за набавката, продажбата, издавањето или поништувањето на сопствените сопственички инструменти на ентитетот. Таквите сопствени

акции може да се стекнат и чуваат од страна на ентитетот или од други членови на консолидираната група. Надоместокот кој е платен или примен треба да се признае директно во главнина.

- 34 Износот на сопствени акции кои се чуваат се обелоденува одвоено или во извештајот за финансиската состојба или во белешките, во согласност со МСС 1 *Презентирање на финансиски извештаи*. Ентитетот дава обелоденување во согласност со МСС 24 *Обелоденувања за поврзани страни* доколку ентитетот повторно стекнува свои сопственички инструменти од поврзани страни.

## **Камата, дивиденди, добивки и загуби (види исто така точка УП37)**

- 35 Камати, дивиденди, признаени добивки и загуби кои се однесуваат на некој финансиски инструмент или компонента која е финансиска обврска ќе се признаат како приход или расход во добивка или загуба. Распределбите на имателите на сопственички инструмент ентитетот треба да ги книжи директно на товар на главнината, нето од сите поврзани користи по основ на данок на добивка. Трансакциските трошоци при сопственичка трансакција ќе се евидентираат како намалување на главнината, нето од сите поврзани користи по основ на данок на добивка.
- 36 Класификацијата на финансиски инструмент како финансиска обврска или сопственички инструмент одредува дали каматите, дивидендите, признаените добивки и загубите кои се однесуваат на тој инструмент се признаваат како приход или расход во добивка или загуба. Така, плаќањето дивиденди на акции кои целосно се признаени како обврски се признаваат како расходи исто како и каматата по основ на обврзница. Слично, признаени добивки и загуби поврзани со откуп или повторно финансисрање на финансиски обврски се признаваат во добивка или загуба, додека откупот или повторното финансирање на сопственички инструменти се признаваат како промени во главнината. Промени во објективната вредност на сопственички инструмент не се признаваат во финансиските извештаи.
- 37 Еден ентитет вообичаено прави различни трошоци за издавање или стекнување на неговите сопственички инструменти. Тие трошоци би можеле да вклучуваат регистрација и други регулативни провизии, износи кои им се плаќаат на правни, сметководствени и други професионални советници, трошоци за печатење и административни давачки. Трансакциските трошоци за сопственички трансакции се евидентираат како намалување на главнината (нето од сите поврзани користи по основ на данок на добивка) до износот до кој тие се инкрементални трошоци кои директно може да се припишат на трансакцијата со главнината кои инаку би биле одбегнати. Трошоците на сопственичка трансакција која е напуштена се признаваат како расход.
- 38 Трансакциски трошоци кои се однесуваат на издавањето на сложен финансиски инструмент се распределуваат на компонентата на обврска и сопственичката компонента на инструментот соразмерно на распределбата на приносите. Трансакциските трошоци кои се однесуваат заеднички на повеќе од една трансакција (на пример, трошоци на заедничка понуда на некои акции и на котацијата на други акции) се распределуваат на тие трансакции користејќи основа за распределба која е рационална и конзистентна со слични трансакции.
- 39 Износот на трансакциски трошоци кој во периодот се евидентира како намалување на главнината се обелоденува одвоено според МСС 1. Поврзаниот износ на даноци на добивка признаен директно во главнината се вклучува во собраниот износ на тековен и одложен данок на добивка за кој се одобрува или се евидентира на товар на главнината, а кој се обелоденува според МСС 12 *Даноци на добивка*.
- 40 Дивидендите класифицирани како расход може да бидат презентирани во извештајот за сеопфатна добивка или во посебниот биланс на успех (доколку се презентира) било заедно со каматата по основ на останати обврски или како одвоена ставка. Покрај барањата на овој Стандард, обелоденувањето на каматата и дивидендите е предмет на барањата на МСС 1 и МСФИ 7. Во некои околности заради разликите помеѓу каматата и дивидендите во однос, на пример, на прашањето за даночната одбивка, пожелно е тие да се обелоденат одвоено во извештајот за сеопфатна добивка или посебниот биланс на успех (доколку се презентира). Обелоденувањата на даночните ефекти се прави во согласност со МСС 12.
- 41 Признаени добивки и загуби поврзани со промени во сметководствената вредност на некоја финансиска обврска се признаваат како приход или расход во добивка или загуба дури и тогаш кога тие се однесуваат на инструмент кој содржи право на преостанато учество во средствата на ентитетот во замена за готовина или друго финансиско средство (види точка 18 (б)). Според МСС 1 ентитетот ја презентира секоја добивка или загуба која произлегува од повторното мерење на таквиот инструмент одвоено во извештајот за сеопфатна добивка кога тоа е релевантно за објаснување на успешноста на ентитетот.

## **Пребивање на финансиско средство и финансиска обврска (види ги исто така точките УП38 и УП39)**

- 42 **Финансиско средство и финансиска обврска треба да се пребијат и нето износот да се презентира во извештајот за финансиската состојба кога, и само кога, ентитетот:**

- (а) **Тековно има законски извршно право да ги пребива признаените износи.**
- (б) **Има намера или да изврши подмирување на нето основа, или да го реализира средството и да ја подмири обврската едновременно.**

**Кога се евидентира пренос на финансиско средство кое не се квалификува за отпис, ентитетот нема да ги пребие пренесеното средство и поврзаната обврска (види MCC 39, точка 36).**

- 43 Овој Стандард бара презентацијата на финансиските средства и финансиските обврски на нето основа, кога истата се прави, да ги одразува очекуваните идни парични текови на ентитетот од подмирувањето на два или повеќе одвоени финансиски инструменти. Кога ентитетот го има правото да прими или плати единствен нето износ и има намера тоа да го направи, тоа има, всушност, или само финансиско средство или финансиска обврска. Во други околности, финансиските средства и финансиските обврски се презентираат одвоено едни од други конзистентно на нивните карактеристики на ресурси или обврски за ентитетот.
- 44 Пребивање на признаено финансиско средство и признаена финансиска обврска и презентирање на нето износот се разликува од отписот на финансиско средство или финансиска обврска. Иако пребивањето не предизвикува признавање на добивка или загуба, отписот на финансиски инструмент не само што резултира во отстранување на претходно признаената ставка од извештајот за финансиската состојба но исто така може да резултира во признавање на добивка или загуба.
- 45 Правото да се пребие е законско право на должникот, според договор или поинаку, да се подмири или на друг начин да се елиминира целиот или дел од износот кој се должи на доверителот кога на товар на тој износ се вклучи износот кој го должи доверителот. Во невообичаени околности, должникот може да има законско право да вклучи износ кој го должи трета страна на товар на износот кој се должи на доверителот под услов да постои спогодба помеѓу трите страни која јасно го утврдува правото на должникот да изврши пребивање. Кога правото за пребивање е законско право, условите со кои се поткрепува правото може да се разликуваат од едно законодавство до друго и треба да се земат во предвид законите со кое се регулираат односите помеѓу страните.
- 46 Постоенето на законско извршно право да се пребие финансиско средство и финансиска обврска влијае на правата и обврските порзани со финансиското средство и финансиската обврска и може да влијае на изложеноста на ентитетот на кредитен ризик и ризик на ликвидност. Сепак, постоењето на правото, самото по себе, не е доволна основа за пребивање. Во отсуство на намера да се искористи правото или едновременно да се изврши пребивање, износот и временскиот распоред на идните парични текови на ентитетот не се засегнати. Кога ентитетот има намера да го искористи правото или да изврши едновременно подмирување, презентирањето на средството и обврската на нето основа ги одразува посоодветно износите и временскиот распоред на очекуваните идни парични текови, а исто така и ризиците на кои тие парични текови се изложени. Намерата на едната или двете страни да извршат подмирување на нето основа без постоење на законско право тоа да се прави, не е доволна за да го оправда пребивањето, бидејќи правата и обврските поврзани со поединечното финансиско средство и финансиска обврска остануваат непроменети.
- 47 Намерите на ентитетот за подмирување на определени средства и обврски може да биде под влијание на неговата вообичаена деловна практика, барањата на финансиските пазари и други околности кои може да ја ограничат можноста да се изврши подмирување на нето основа или за едновременно подмирување. Кога ентитетот има право на пребивање, но нема намера да ги подмири на нето основа или да го реализира средството и да ја подмири обврската едновременно, ефектот на правото врз изложеноста на ентитетот на кредитен ризик се обелоденува во согласност со точка 36 на МСФИ 7.
- 48 Едновременно подмирување на два финансиски инструменти може да се случи, на пример, преку активностите на клириншка кука на организиран финансиски пазар или во директна размена. Во такви околности паричните текови се, всушност, еквивалент на единствен нето износ и нема изложеност на кредитен ризик и ризик на ликвидност. Во други околности, ентитетот може да подмири два инструменти преку примање и плаќање на одвоени износи, со што се изложува на кредитен ризик за полниот износ на средството или ризик на ликвидност за полниот износ на обврската. Таквата изложеност на ризици може да биде значајна иако е релативно кратка. Според тоа, реализацијата на финансиско средство и подмирувањето на финансиска обврска се третираат едновременно само кога трансакциите се случуваат во истиот момент.

- 49 Условите кои се дадени во точка 42 обично не се исполнуваат и пребивањето вообичаено е несоодветно кога:
- (а) Неколку различни финансиски инструменти се користат за да се симулираат карактеристики на единечен финансиски инструмент ('синтетички инструмент').
  - (б) Финансиски средства и финансиски обврски произлегуваат од финансиски инструменти кои се изложени на истиот примарен ризик (на пример, средства и обврски во рамките на портфолио на термински договори или други деривативни инструменти) но вклучуваат различни договорни страни.
  - (в) Финансиски и други средства се заложени како колатерал за осигурани финансиски обврски.
  - (г) Должникот издвојува настрана финансиски средства заради подмирување на обврска без тие средства да бидат прифатени од доверителот во подмирување на обврската (на пример, аранжман за фонд за постепен откуп).
  - (д) Обврски кои настанале како резултат на настани кои доведуваат до создавање на загуби се очекува да се надоместат од трета страна по основ на побарување кое се прави според договор за осигурување.
- 50 Ентитет кој со една договорна страна спроведува повеќе трансакции со финансиски инструменти може да склучи аранжман за вкупно пребивање со таа договорна страна. Таквата спогодба обезбедува единствено нето подмирување на сите финансиски инструменти кои се покриени со спогодбата во случај на неисполнување или прекинување на било кој договор. Такави аранжмани вообичаено се користат од страна на финансиски институции за да обезбедат заштита од загуба во случај на стечај или други околности кои резултираат во тоа договорната страна да не биде во можност да ги исполни нејзините обврски. Аранжманот за вкупно пребивање вообичаено создава право на пребивање кое стапува во сила и влијае на реализацијата и подмирувањето на поединечни финансиски средства и обврски само после одреден настан на неисполнување на обврската или други околности кои не се очекува да се јават во нормалниот тек на работење. Аранжманот за вкупно пребивање не обезбедува основа за пребивање освен ако не се исполнети двата критериуми во точка 42. Кога финансиски средства и финансиски обврски кои се предмет на аранжман за вкупно пребивање не се пребијат, ефектот на аранжманот врз изложеноста на ентитетот на кредитен ризик се обелоденува во согласност со точка 36 на МСФИ 7.

## Обелоденување

51-95 [Избришани]

## Датум на стапување во сила и преодни одредби

- 96 Еден ентитет ќе го применува овој Стандард за годишни периоди кои почнуваат на или после 1 јануари 2005 година. Се дозволува примена пред тој рок. Ентитетот нема да го применува овој Стандард за годишни периоди кои почнуваат пред 1 јануари 2005 година освен ако исто така не го применува МСС 39 (издаден ноември 2003 година), вклучувајќи ги измените издадени во март 2004 година. Доколку ентитетот го применува овој Стандард за период кој почнува пред 1 јануари 2005 година, тоа треба да го обелодени тој факт.
- 96А *Инструменти кои може да му се вратат на издавачот и обврски кои произлегуваат при ликвидација* (измените на МСС 32 и МСС 1), издадени во февруари 2008 година, бараат финансиските инструменти кои ги содржат сите карактеристики и ги исполнуваат условите наведени во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г да се класифицираат како сопственички инструменти, изменети точки 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, УП13, УП14 и УП27, и вметнати точки 16А–16Г, 22А, 96Б, 96В, 97В, УП14А–УП14С и УП29А. Ентитетот ќе ги применува тие измени за годишни периоди кои почнуваат на или после 1 јануари 2009 година. Се дозволува примена пред тој рок. Доколку ентитетот ги применува измените за поран период, тоа треба да го обелодени тој факт и да ги примени поврзаните измени на МСС 1, МСС 39, МСФИ 7 и КТМФИ 2 во исто време.
- 96Б *Инструменти кои може да му се вратат на издавачот и обврски кои произлегуваат при ликвидација* воведоа исклучок со ограничен делокруг, затоа, ентитетот нема да применува исклучок по аналогија.
- 96В Класификацијата на инструменти според овој исклучок ќе се ограничи на евидентирањето на таквиот инструмент според МСС 1, МСС 32, и МСФИ 7. Инструментот нема да се смета за сопственички инструмент според некое друго упатство, на пример МСФИ 2 *Плаќања врз основа на акции*.
- 97 Овој Стандард ќе се применува ретроактивно.

- 97А МСС 1 (ревидиран во 2007 година) ја менува терминологијата која се користи насекаде во МСФИ. Понатаму тој ја измени точка 40. Ентитетот ќе ги применува тие измени за годишни периоди кои почнуваат на или после 1 јануари 2009 година. Доколку ентитетот го применува МСС 1 (ревидиран 2007 година) за поран период, измените ќе се применуваат за тој поран период.
- 97Б МСФИ 3 (ревидиран 2008 година) го брише точка 4(в). Ентитетот ќе ја применува таа измена за годишни периоди кои почнуваат на или после 1 јули 2009 година. Доколку ентитетот го применува МСФИ 3 (ревидиран 2008 година) за поран период, измената исто така ќе се применува за тој поран период.
- 97В Кога ги применува измените опишани во точка 96А, од ентитетот се бара да го раздвои слојениот финансиски инструмент со обврска да и даде на друга страна пропорционален удел во нето средствата на ентитетот само во случај на ликвидација, во одвоена компонента на обврска и сопственичка компонента. Доколку компонентата на обврска не е повеќе неподмирена, ретроактивна примена на тие измени на МСС 32 би вклучувале раздвојување две сопственички компоненти. Првата компонента би била во задржаната добивка и би го претставувала кумулативното учество кое кумуирало на компонентата на обврска. Другата компонента би ја претставувала оригиналната сопственичка компонента. Затоа ентитетот не треба да ги одвојува тие две компоненти доколку компонентата на обврска не е повеќе неподмирена на датумот на примена на измените.
- 97Г Точка 4 беше изменета со *Подобрувањата на МСФИ* издадени во мај 2008 година. Ентитетот ќе ја примени таа измена за годишни периоди кои почнуваат на или после 1 јануари 2009 година. Се дозволува примена пред тој рок. Доколку ентитетот ја применува измената за поран период тоа треба да го обелодени тој факт и да ги применува за тој поран период измените на точка 3 на МСФИ 7, точка 1 на МСС 28 и точка 1 на МСС 31 издадени во мај 2008 година. На ентитетот му се дозволува да ја применува измената ретроактивно.

## Повлекување на останатите објави

- 98 Овој Стандард го заменува МСС 32 *Финансиски инструменти: обелоденување и презентирање* ревидиран во 2000 година.\*
- 99 Овој Стандард ги заменува следните толкувања:
- (а) ПКТ-5 *Класификација на финансиски инструменти—одредби за неизвеснио подмирувања.*
  - (б) ПКТ-16 *Акционерски капитал—повторно стекнати сопствени сопственички инструменти (Сопствени акции).*
  - (в) ПКТ-17 *Главнина—трошоци на сопственичка трансакција.*
- 100 Овој Стандард го повлекува нацрт ПКТ толкување Н34 *Финансиски инструменти—инструменти или права кои ги откупува имателот.*

\* Во август 2005 година ОМСС ги преалоцира сите обелоденувања кои се однесуваат на финансиски инструменти на МСФИ 7 *Финансиски инструменти: обелоденувања*

# Додаток

## Упатство за примена

### МСС 32 Финансиски инструменти: презентирање

Овој Додаток претставува составен дел на стандардот.

- УП1 Ова упатство за примена ја објаснува примената на определени аспекти на стандардот.
- УП2 Стандардот не се занимава со признавање или мерење на финансиски инструменти. Барањата за мерење и признавање на финансиски средства и финансиски обврски се дадени во МСС 39.

#### Дефиниции (точки 11–14)

---

#### Финансиски средства и финансиски обврски

- УП3 Валута (готовина) е финансиско средство бидејќи таа претставува средство за размена и затоа е основа на која се мерат и признаваат сите трансакции во финансиските извештаи. Паричени депозит кај банка или слична финансиска институција претставува финансиско средство бидејќи тоа претставува договорно право на депонентот да прими готовина од институцијата или да издаде чек или сличен инструмент на товар на салдото, а во корист на доверителот при исплата на финансиска обврска.
- УП4 Вообичаени примери на финансиски средства кои претставуваат договорно право да се прими готовина во иднина и на соодветните финансиски обврски кои претставуваат договорна обврска да се предаде готовина во иднина се:
- (а) Побарувања од купувачи и обврски спрема добавувачи.
  - (б) Побарувања и обврски по основ на меница.
  - (в) Побарувања и обврски по основ на заем.
  - (г) Побарувања и обврски по основ на обврзници.
- Во секој случај, договорното право на една страна да прими (или обврска да плати) готовина е поврзана со соодветната обврска на другата страна да плати (или право да прими).
- УП5 Друг вид на финансиски инструмент е тој за кого економската корист која треба да се прими или даде претставува финансиско средство кое не е готовина. На пример, обврска по основ на меница платива со државни обврзници му дава на имателот договорно право да прими, а на издавачот договорна обврска обврска да предаде државни обврзници, а не готовина. Обврзниците се финансиско средство бидејќи тие претставуваат обврска на државата која ги издала да исплати готовина. Меницата е, затоа, финансиско средство на имателот на меницата и финансиска обврска на издавачот на меница.
- УП6 ‘Вечни’ должнички инструменти (како на пример ‘вечни’ обврзници, обезбедени обврзници и меници на основ на капитал) вообичаено го обезбедуваат имателот со договорно право да прима плаќања по основ на камата на фиксни датуми кои се протегаат во неодредена иднина, било без право на враќање на главницата или со право на враќање на главницата под услови кои го прават тоа многу неверојатно или премногу далечно во иднината. На пример, еден ентитет може да издаде финансиски инструмент кој од него бара да прави постојани годишни плаќања еднакви на наведена каматна стапка од 8 проценти, која се применува на наведениот номинален износ или износ на главница од 1.000 ПЕ.\* Претпоставувајќи дека пазарната каматна стапка за инструментот кога е издаден била 8 проценти, издавачот презема договорна обврска да направи низа идни каматани плаќања која има објективна вредност (сегашна вредност) од 1.000 ПЕ при почетното признавање. Имателот и издавачот на инструментот имаат финансиско средство и финансиска обврска соодветно.
- УП7 Договорно право или договорна обврска да се примат, дадат или разменат финансиски инструменти, е самото по себе, финансиски инструмент. Низа на договори права или договорни обврски ја исполнува дефиницијата на финансиски инструмент доколку на крај доведува до прием или исплата на готовина или до стекнување или издавање на сопственички инструмент.

---

\* Во ова упатство, паричните износи се деноминирани во ‘единици на валута (ПЕ)’.

- УП 8      Можноста да се изврши договорно право или барањето да се задоволи договорна обврска може да бидат апсолутни, или може да биде условени со случување на иден настан. На пример, финансиска гаранција претставува договорно право на заемодавателот да прими готовина од гарантот, и соодветна договорна обврска на гарантот да му плати на заемодавателот, доколку заемопримателот не ја исполни својата обврска. Постои договорно право и обврска заради мината трансакција или настан (претпоставката за гаранција), иако можноста заемодавателот да го изврши своето право и барањето гарантот да ја исполни својата обврска се и двете условени со идно дејство на неисполнување на обврска од стана на заемопримателот. Неизвесно право и обврска ја исполнуваат дефиницијата за финансиско средство и финансиска обврска, дури иако таквите средства и обврски не се признаваат секогаш во финансиските извештаи. Некои од тие неизвесни права и обврски може да бидат договори за осигурување во рамките на делокругот на МСФИ 4.
- УП 9      Според МСС 17 *Наеми*, под финансиски наем првенствено се смета правото на наемодавателот да прими и обврската на наемателот да плати, низа на плаќања кои се суштински исти како и споените плаќања на главница и камата според договор за заем. Наемодавателот ќе го евидентира неговото вложување во износот на побарувањата според договорот за наем наместо самото изнајмено средство. Под оперативен наем, од друга страна, првенствено се смета незавршен договор со кој се обврзува наемодавателот да обезбеди употреба на средството во идни периоди во замена за надоместок сличен на надоместок за услуга. Наемодавателот ќе продолжи да го евидентира самото изнајмено средство наместо износ на побарување кое ќе се наплати во иднина според договорот. Според тоа, финансискиот наем се смета за финансиски инструмент, додека оперативниот наем не се смета за финансиски инструмент (освен во однос на поединечни плаќања кои се тековно доспепани и плативи).
- УП 10     Физички средства (како што се залихи, недвижности, постројки и према), изнајмени средства и нематеријални средства (како на пример, патенти и заштитни знаци) не претставуваат финансиски средства. Контролата врз тие физички и нематеријални средства создава можност да се генерира прилив на готовина или друго финансиско средство, но од неа не произлегува сегашно право да се прими готовина или друго финансиско средство.
- УП 11     Средства (како на пример претплати), кај кои идната економска корист е прием на добра или услуги, а не право да се прими готовина или друго финансиско средство, не претставуваат финансиски средства. Слично, ставки како на пример, одложен приход и повеќето обврски по основ на гаранција не претставуваат финансиски обврски бидејќи одливот на економски користи кој е поврзан со нив е испорака на добра и услуги, а не договорна обврска да се плати готовина или друго финансиско средство.
- УП 12     Обврски или средства кои не се договорни (како на пример данок на добивка кој се создава како резултат на статутарни барања наметнати од страна на државата) не претставуваат финансиски обврски или финансиски средства. Сметководството за данок на добивка е покриено во МСС 12. Слично, изведени обврски кои се дефинирани во МСС 37 *Резервирања, неизвесни средства и неизвесни обврски*, не произлегуваат од договори и не се финансиски обврски.

## Сопственички инструменти

- УП 13     Примери на сопственички инструменти вклучуваат обични акции кои не може повторно да му се продадат на издавачот, некои инструменти кои може да се вратат на издавачот (види ги точките 16А и 16Б), некои инструменти кои му наметнуваат обврска на ентитетот да и даде на друга страна пропорционален удел во нето средствата на ентитетот само во случај на ликвидација (види ги точките 16В и 16Г), некои видови на приоритетни акции (види ги точките УП25 и УП26), и варианти или запишани опции со право на купување кои му дозволуваат на имателот да запише или купи фиксен број на обични акции кои не може повторно да му се продадат на издавачот за фиксен износ на готовина или друго финансиско средство. Обврската на еден ентитет да издаде или купи фиксен број од неговите сопствени сопственички инструменти во замена за фиксен износ на готовина или друго финансиско средство претставува сопственички инструмент на ентитетот (освен како што е наведено во точка 22А). Сепак, доколку таквиот договор содржи обврска за ентитетот да плати готовина или друго финансиско средство (освен договор кој е класифициран како главнина во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г) тој исто така доведува до создавање на обврска за сегашната вредност на откупниот износ (види точка УП27 (а)). Издавачот на обични акции кои нему не може повторно да му се продадат превзема обврска кога тој формално пристапува кон распределба и станува законски обврзан кон акционерите тоа да го направи. Тоа може да биде случај после објавата на дивиденда или кога ентитетот оди во стечај, а сите средства кои остануваат после задоволувањето на обврските стануваат расположливи за распределба на акционерите.
- УП 14     Купената опција со право на купување или друг сличен договор кој го стекнува ентитетот и кој му дава право повторно да стекне фиксен број од неговите сопствени сопственички инструменти во замена за предавање на фиксен износ на готовина или друго финансиско средство не претставува финансиско



средство на ентитетот (освен како што е наведено во точка 22А). Наместо тоа, секој надоместок кој е платен за таквиот договор се одзема од главнината.

### **Групата на инструменти која е подредена на сите други групи (точки 16А(б) и 16В(б))**

- УП 14А Една од карактеристиките на точките 16А и 16В е дека финансискиот инструмент е во групата на инструменти која е подредена на сите други групи.
- УП 14Б Кога се утврдува дали еден инструмент е во подредената група, ентитетот го оценува побарувањето на инструментот при ликвидација како да тоа требало да се ликвидира на датумот кога го класифицира инструментот. Ентитетот повторно ќе ја оцени класификацијата доколку има промена во релевантните околности. На пример, доколку ентитетот издаде или откупи друг финансиски инструмент, тоа може да влијае на тоа дали инструментот за кој станува збор е во групата на инструменти која е подредена на сите други групи.
- УП 14В Инструмент кој има приоритетно право при ликвидација на ентитетот не претставува инструмент со право на пропорционален удел во нето средствата на ентитетот. На пример, еден инструмент има приоритетно право при ликвидација доколку тоа му дава право на имателот на фиксна дивиденда при ликвидација, покрај удел во нето средствата на ентитетот, кога други инструменти во подредената група со право на пропорционален удел во нето средствата на ентитетот го немаат истото право при ликвидација.
- УП 14Г Доколку ентитетот има само една група на финансиски инструменти, таа група ќе се третира како да била подредена на сите други групи.

### **Вкупно очекувани парични текови кои може да му се припишат на инструментот за време на животниот век на инструментот (точка 16А(д))**

- УП 14Д Вкупно очекуваните парични текови од инструментот за време на животниот век на инструментот во најголем дел мора да зависат од добивката или загубата, промена во признаените нето средства или објектвната вредност на признаените и непризнаените нето средства на ентитетот за време на животниот век на инструментот. Добивката или загубата како и промените во признаените нето средства ќе се мерат во согласност со релевантните МСФИ.

### **Трансакции во кои влегува имателот на инструмент, поинакви од тие како сопственик на ентитетот (точки 16А и 16В)**

- УП 14Г<sup>1</sup> Имателот на финансиски инструмент кој може да се врати на издавачот или инструмент кој му наметнува на ентитетот обврска да и даде на друга страна пропорционален удел во нето средствата на ентитетот само во случај на ликвидација може да влезе во трансакции со ентитетот во улога поинаква од таа како сопственик. На пример, имател на инструмент може исто така да биде и лице вработено во ентитетот. Само паричните текови и договорните рокови и услови на инструментот кои се поврзани со имателот на инструментот како сопственик на ентитетот ќе се земат во предвид кога се оценува дали инструментот треба да се класифицира како главнина според точка 16А или точка 16В.
- УП 14Е Пример за тоа е ограниченото партнерство кое има партнери со ограничена и општа одговорност. Некои партнери со општа одговорност може да дадат гаранција за ентитетот и може да бидат наградени за обезбедување на таа гаранција. Во таква ситуација, гаранцијата и придружените парични текови се поврзуваат со имателот на инструментот во неговата улога на гарант, а не во улога на сопственик на ентитетот. Затоа, гаранцијата и поврзаните парични текови нема да резултираат во тоа партнерите со општа одговорност да се сметаат за подредени во однос на партнерите со ограничена одговорност, а би се занемариле кога се оценува дали договорните услови на инструментите на партнерство со ограничена одговорност се идентични со инструменти на партнерство со општа одговорност.
- УП 14Ж Друг пример е аранжман за делење на добивка или загуба со кој се распределува добивката или загубата на имателите на инструменти врз основа на услугата која е дадена или деловното работење кое е создадено за време на тековниот и претходни години. Такви аранжмани се трансакции со имателите на инструменти во нивната улога на не-сопственици и тие не треба да се земаат во предвид кога се оценуваат карактеристиките наведени во точка 16А или точка 16В. Сепак, аранжмани за делење на добивка и загуба со кои се распределува добивката или загубата на имателите на инструменти врз основа на номиналниот износ на нивните инструменти во однос на другите во групата претставуваат трансакции со иматели на инструменти во нивна улога како сопственици и треба да се земат во предвид кога се оценуваат карактеристиките наведени во точка 16А или точка 16В.

- УП 143 Паричните текови и договорните рокови и услови на трансакција помеѓу имател на инструмент (во улога на не-сопственик) и ентитетот кој го издава инструментот мора да бидат слични на еквивалентна трансакција која може да се случи помеѓу друг кој не е имател на инструмент и ентитетот кој го издава инструментот.

**Ентитетот нема друг финансиски инструмент или договор со вкупни парични текови кои значајно го фиксираат или ограничуваат преостанатиот поврат на имателот на инструмент (точки 16Б и 16Г)**

- УП 14S Услов еден финансиски инструмент да се класифицира како сопственички, кој инаку ги исполнува критериумите во точка 16А или точка 16В, е ентитетот да нема друг финансиски инструмент или договор кој има (а) вкупни парични текови кои во најголем зависат од добивката или загубата, промените во признаените нето средства или промената во објективната вредност на признаените и непризнаените нето средства на ентитетот и (б) ефект на значјно ограничување или фиксирање на преостанатиот поврат. Следните инструменти, кога се влегува под вообичаени комерцијални услови со неповрзани страни, е неверојатно да спречат инструменти, кои инаку ги исполнуваат критериумите во точка 16А или точка 16В, да бидат класифицирани како сопственички:
- (а) Инструменти со вкупни парични текови кои во најголем дел базираат на одредени средства на ентитетот.
  - (б) Инструменти со вкупни парични текови кои се засновани на процент од приходите.
  - (в) Договори кои се креирани да наградуваат поединечни вработени за услугата дадена на ентитетот.
  - (г) Договори со кои се бара плаќање на незначаен процент од добивка за дадените услуги или обезбедените добра.

## Деривативни финансиски инструменти

- УП 15 Финансиските инструменти вклучуваат главно инструменти (како што се побарувања, обврски и сопственички инструменти) и деривативни финансиски инструменти (како што се финансиски опции, фјучерси и форварди, каматни и валутни свопови). Деривативните финансиски инструменти ја задоволуваат дефиницијата за финансиски инструмент и, соодветно на тоа, се во рамките на делокругот на овој Стандард.
- УП 16 Деривативните финансиски инструменти создаваат права и обврски кои помеѓу страните вклучени во инструментот имаат влијание врз пренесувањето на еден или повеќето од финансиските ризици својствени за примарниот финансиски инструмент. На почетокот, деривативните финансиски инструменти и даваат на едната страна договорно право да размени финансиски средства или финансиски обврски со другата страна под услови кои се потенцијално поволни, или договорна обврска да размени финансиски средства или финансиски обврски со другата страна под услови кои се потенцијално неповолни. Сепак, тие генерално\* не резултираат во пренос на примарниот финансиски инструмент на почетокот на договорот, ниту пак таков пренос неопходно се случува при доспевањето на договорот. Некои инструменти ги содржат и двете, правото и обврската да се направи размена. Бидејќи условите на размената се утврдуваат на почетокот на деривативниот инструмент, тие услови може да станат поволни или неповолни така како што се менуваат цените на финансиските пазари.
- УП 17 Опција која дава право на продажба или купување за размена на финансиско средство или финансиска обврска (или финансиски инструменти кои не се сопствени сопственички инструменти на ентитетот) му дава право на имателот да добие потенцијални идни економски користи кои произлегуваат од промени во објективната вредност на финансискиот инструмент кој е основа на договорот. Спротивно на тоа, издавачот на опцијата презема обврска да се откаже од потенцијалните идни економски користи или да го сноси потенцијалното губење на економски користи кои произлегуваат од промените во објективната вредност на основниот финансиски инструмент. Договорното право на имателот и обврската на издавачот ја задоволуваат дефиницијата за финансиско средство и финансиска обврска респективно. Финансискиот инструмент кој е основата на договорот за опција, може да биде било кое финансиско средство, вклучувајќи и акции во други ентитети и инструменти кои носат камата. Опцијата може да бара издавачот да издаде должнички инструмент, наместо пренос на финансиско средство, но инструментот кој е основата на опцијата би создал финансиско средство за имателот доколку се изврши опцијата. Правото на имателот на опција да размени финансиско средство според потенцијално поволни

\* Ова е точно за повеќето, но не и за сите деривативи, како на пример за некои валутни свопови каде главницата се разменува на почетокот (и повторно се разменува при доспевањето).

услови и обврската на издавачот да го размени финансиското средство под потенцијално неповолни услови се разликуваат од основното финансиско средство кое треба да се размени по извршување на опцијата. Природата на правото на имателот и обврската на издавачот не се под влијание на веројатноста дека опцијата ќе биде извршена.

- УП 18 Друг пример за деривативен финансиски инструмент е термински договор кој треба да се подмири за шест месеци во кој едната страна (купувачот) ветува дека ќе даде 1.000.000 ПЕ во готовина во размена за државна обврзница со фиксна каматна стапка и со номинален износ од 1.000.000 ПЕ, а другата страна (продавачот) ветува дека ќе даде државна обврзница со фиксна каматна стапка и со номинален износ од 1.000.000 ПЕ во размена за 1.000.000 ПЕ во готовина. За време на тие шест месеци, двете страни имаат договорно право и договорна обврска да разменат финансиски инструменти. Доколку пазарната цена на државната обврзница порасне над 1.000.000 ПЕ, условите ќе бидат поволни за купувачот, а неповолни за продавачот. Доколку пазарната цена падне под 1.000.000 ПЕ, ефектот ќе биде спротивен. Купувачот има договорно право (финансиско средство) слично на правото според опција со право на купување која се чува и договорна обврска (финансиска обврска) слична на обврската според запишаната опција со право на продажба. Продавачот има договорно право (финансиско средство) слично на правото според опција со право на продажба која се чува и договорна обврска (финансиско средство) слично на обврската според запишана опција со право на купување. Исто како со опциите, тие договорни права и обврски создаваат одвоени финансиски средства и финансиски обврски и се разликуваат од основните финансиски инструменти (обврзницата и готовината кои треба да се разменат). Двете страни на терминскиот договор имаат обврска која треба да ја извршат во договореното време, додека извршувањето според договор за опција се случува само и кога имателот на опцијата одлучува да ја изврши опцијата.
- УП 19 Многу други видови на деривативни инструменти содржат право и обврска да се направи идна размена, вклучувајќи каматни и валутни свопови, кап, колар и флор договорени лимити на каматна стапка, обврски по заем, револвинг кредитен аранжман на пазарот на еуровалута и акредитиви. Договор за каматен своп може да се разгледува како варијанта на термински договор во кој страните се согласиле да направат серија на идни размени на готовински износи, каде едниот износ се пресметува со повикување на флукугирачка каматна стапка, а другиот износ со повикување на фиксна каматна стапка. Фјучерс договорите се друга варијанта на термински договори, кои првенствено се разликуваат по тоа што договорите се стандардизирани и со нив се тргува на берза.

## **Договори за купување или продавање на нефинансиски ставки (точки 8-10)**

- УП 20 Договорите за купување или продавање на нефинансиски ставки не ја задоволуваат дефиницијата за финансиски инструмент бидејќи договорното право на едната страна да прими нефинансиско средство или услуга и соодветната обврска на другата страна не воспоставуваат сегашно право или обврска било која страна да прими, даде или размени финансиско средство. На пример, договор со кој се обезбедува подмирување само по приемот или испораката на нефинансиската ставка (на пример, опции, фјучерс договори или термински договор за сребро) не претставуваат финансиски инструменти. Многу стокови договори се од овој вид. Некои се со стандардизирана форма и со нив се тргува на организирани пазари речиси на истиот начин како и со некои деривативни финансиски инструменти. На пример стокови фјучерс договори може веднаш да се купат или продаат за готовина бидејќи е наведен за тргување на берза и може да ги промени имателите повеќе пати. Сепак, страните кои купуваат и продаваат договори, всушност, тргуваат со стоката која е основата на тие договори. Способноста да се купи или продаде стоков договор за готовина, леснотијата со која може да се купи или продаде и можноста да се договори готовинско подмирување на обврската да се прими или предаде стоката не го менуваат основниот карактер на договорот на начин кој создава финансиски инструмент. Сепак, некои договори за купување или продавање на нефинансиски ставки кои може да се подмират на нето основа или преку размена на финансиски инструменти или во кои нефинансиската ставка е веднаш конвертибилна во готовина се во рамките на делокругот на стандардот, како да се работи за финансиски инструменти (види точка 8).
- УП 21 Договор кој вклучува прием или предавање на физички средства не доведува до создавање на финансиско средство кај едната страна и финансиска обврска кај другата страна освен ако соодветното плаќање не се одложи после датумот на кој физичките средства се пренесени. Таков е случајот со набавката или продажбата на добра на кредит.
- УП 22 Некои договори се врзани за стоки, но не вклучуваат подмирување преку физички прием или испорака на стока. Тие специфицираат подмирување преку готовински плаќања кои се определуваат според формула во договорот, а не преку плаќање на фиксни износи. На пример, износот на главница на обврзницата може да биде пресметан со примена на пазарната цена на нафатата која преовладува на датумот на доспевање на обврзницата за фиксна количина на нафта. Главницата се индексира со

повикување на цена на некоја стока, но се подмирува само во готовина. Таквиот договор создава финансиски инструмент.

- УП 23 Дефиницијата за финансиски инструмент, покрај финансиско средство и финансиска обврска, исто така опфаќа договор кој доведува до создавање на нефинансиско средство или нефинансиска обврска. Таквите финансиски инструменти често на едната страна и даваат опција за размена на финансиско средство за нефинансиско средство. На пример обврзница која е врзана за нафта може да му даде на имателот право да прими низа од фиксни периодични каматни плаќања и фиксен износ на готовина при доспевање, со опција за размена на износот на главницата за фиксна количина на нафта. Желбата за извршување на оваа опција ќе се менува од време на време во зависност од објективната вредност на нафтата во однос на коефициентот на размена на готовина за нафта (берзанска цена) која е својствена за обврзницата. Намерата на имателот на обврзницата во однос на извршувањето на опцијата не влијае на компонентата на средства. Финансиското средство на имателот и финансиската обврска на издавачот прават обврзницата да биде финансиски инструмент, независно од другите видови на средства и обврски кои исто така се создаваат.

- УП 24 [Избришана]

## Презентирање

---

### Обврски и главнина (точки 15–27)

#### Непостоење на договорна обврска да се предаде готовина или друго финансиско средство (точки 17–20)

- УП 25 Приоритетните акции може да се издаваат со различни права. При утврдувањето дали некоја приоритетна акција претставува финансиска обврска или сопственички инструмент, издавачот ги оценува посебните права кои и припаѓаат на таа акција за да се утврди дали таа ја покажува основната карактеристика на финансиска обврска. На пример, приоритетна акција која овозможува откуп на определен датум или по опција на имателот, содржи финансиска обврска бидејќи издавачот има обврска да му пренесе финансиски средства на имателот на акцијата. Потенцијалната неможност на издавачот да ја задоволи обврската за откуп на приоритетните акции кога тоа се бара со договор, дали заради недостаок на средства, законско ограничување, или недоволни добивки или резерви, не ја негира обврската. Опцијата на издавачот да ги откупи акциите за готовина не ја исполнува дефиницијата за финансиска обврска, бидејќи издавачот нема сегашна обврска да им пренесе финансиски средства на акционерите. Во овој случај, откупот на акциите е исклучиво дискреционо право на издавачот. Сепак, обврска може да се јави кога издавачот на акциите ја извршува неговата опција, обично преку формално известување до акционерите за намерата да се откупат акциите.
- УП 26 Кога приоритетните акции се неоткупливи, се утврдува соодветна класификација преку другите права кои може да им се припишат. Класификацијата се темели на суштината на договорните аранжмани и дефинициите за финансиска обврска и сопственички инструмент. Кога распределбите на имателите на приоритетни акции, било кумулативни или некумулятивни, претставуваат дискреционо право на издавачот, таквите акции претставуваат сопственички инструмент. Класификацијата на приоритетните акции како сопственички инструмент или финансиска обврска не е под влијание на, на пример:
- (а) Историјата на распределби.
  - (б) Намера да се вршат распределби во иднина.
  - (в) Можно негативно влијание врз цената на обичните акции на издавачот доколку не се направи распределба (заради ограничување на исплата на дивиденди на обичните акции доколку не се исплати дивиденда на приоритетните акции).
  - (г) Износот на резервите на издавачот.
  - (д) Очекувањето на издавачот во поглед на добивката или загуба за периодот.
  - (ѓ) Можноста и неможноста на издавачот да влијае на износот на неговата добивка или загуба за периодот.

## Подмирување со сопствени сопственички инструменти на ентитетот (точки 21–24)

УП 27 Следните примери покажуваат како да се класифицираат различните видови на договори за сопствени сопственички инструменти на ентитетот:

- (а) Договор кој ќе биде подмирен од страна на ентитетот преку примање или предавање на фиксен број на сопствени акции без иден надоместок, или размена на фиксен број на сопствени акции за фиксен износ на готовина или друго финансиско средство, претставува сопственички инструмент (освен како што е наведено во точка 22А). Според тоа, секој надоместок кој е примен или платен за таквиот договор директно се додава на или одзема од главнината. Еден пример за тоа претставува издадената опција за акција која на другата страна и дава право да купи фиксен број на акции на ентитетот за фиксен износ на готовина. Сепак, доколку договорот бара од ентитетот да купи (откупи) негови сопствени акции за готовина или друго финансиско средство на фиксен или определени датум или на барање, ентитетот исто така ќе признае финансиска обврска за сегашната вредност на откупниот износ (со исклучок на инструментите кои ги имаат сите карактеристики и ги исполнуваат условите во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г). Еден пример за тоа е обврската на ентитетот според термински договор да откупи фиксен број на негови сопствени акции за фиксен износ на готовина.
- (б) Обврската на ентитетот да купи свои сопствени акции за готовина води кон создавање на финансиска обврска за сегашната вредност на откупниот износ дури иако бројот на акциите кои ентитетот е обврзан да ги откупи не е фиксен или доколку обврската е условена со извршувањето на правото на другата страна на откуп (освен како што е наведено во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г). Еден пример за условена обврска е издадена опција која бара од ентитетот да откупи свои сопствени акции за готовина доколку другата страна ја изврши опцијата.
- (в) Договор кој ќе биде подмирен со готовина или друго финансиско средство претставува финансиско средство или финансиска обврска дури иако износот на готовина или другото финансиско средство кое ќе биде примено или дадено се заснова на промени во пазарната цена на сопственичкиот инструмент на ентитетот (освен како што е наведено во точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г). Еден пример за тоа е опција за акција подмирена со готовина на нето основа.
- (г) Договор кој ќе биде подмирен со варијабилан број на сопствени акции на ентитетот, чија вредност е еднаква на фиксен износ или износ кој е заснован на промени во основната променлива (на пример цена на некоја стока) претставува финансиско средство или финансиска обврска. Пример за тоа е запишана опција да се купи злато која, доколку се изврши, ентитетот ќе ја подмири на нето основа со сопствени инструменти, со предавање на онолку инструменти со вредност која е еднаква на вредноста на договорот за опција. Таквиот договор претставува финансиско средство или финансиска обврска дури иако основната променлива е цената на сопствената акција на ентитетот, а не на златото. Слично, договор кој ќе биде подмирен со фиксен број на сопствени акции на ентитетот, но правата кои се однесуваат на тие акции се менуваат така што вредноста на подмирувањето е еднаква на фиксен износ или износ кој е заснован на промените во основната променлива, претставува финансиско средство или финансиска обврска.

## Одредби за неизвесно подмирување (точка 25)

УП 28 Точка 25 бара да доколку дел од одредбата за неизвесно подмирување со која би можело да се бара подмирување со готовина или друго финансиско средство (или на друг начин кој би резултирал во тоа да инструментот стане финансиска обврска) не е реална, одредбата за подмирување не влијае на класификацијата на финансиски инструмент. Затоа, договор кој бара подмирување со готовина или варијабилан број на сопствени акции на ентитетот само доколку се случи настан кој е екстремно редок, високо невообичаен и е многу неверојатно да се случи, претставува сопственички инструмент. Слично, подмирување со фиксен број на сопствени акции на ентитетот може да биде исклучено од договорот во околности кои се надвор од контролата на ентитетот, но доколку тие околности немаат вистинска можност за случување, класификацијата како сопственички инструмент е соодветна.

## Третман во консолидирани финансиски извештаи

УП 29 Во консолидираните финансиски извештаи, ентитетот го презентира неконтролирачкото учество- или учеството на другите страни во главнината и приходот на неговите подружници-во согласност со MCC 1 и MCC 27. Кога се класифицира финансиски инструмент (или негова компонента) во консолидираните

финансиски извештаи, ентитетот ги разгледува сите рокови и услови кои се договорени помеѓу членовите на групата и имателите на инструментот при определување дали групата како целина има обврска да предаде готовина или друго финансиско средство во однос на инструментот или да го подмири него на начин кој резултира во класификација на обврска. Кога подружница во некоја група издава финансиски инструмент и матичниот ентитет или друг ентитет во групата договара дополнителни услови директно со имателот на инструментот (на пример, гаранција), групата може да нема дискреционо право над распределбите или откупот. Иако подружницата може соодветно да го класифицира инструментот, без оглед на тие дополнителни услови во нејзините поединечни финансиски извешти, ефектот на другите договори помеѓу членовите на групата и имателите на инструментот се разгледува со цел да се осигура дека консолидираните финансиски извештаи ги одразуваат договорите и трансакциите во кои влегла групата како целина. До степенот до кој постои таква обврска или одредба за подмирување, инструментот (или неговата компонента која е предмет на обврската) се класифицира како финансиска обврска во консолидираните финансиски извештаи.

УП 29А Некои видови на инструменти кои му наметнуваат договорна обврска на ентитетот се класифицираат како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г. Класификацијата во согласност со тие точки е исклучок на принципите кои инаку се применуваат во овој Стандард за класификацијата на инструмент. Овој исклучок не се протега на класификацијата на неконтролирачко учество во консолидираните финансиски извештаи. Затоа, инструментите кои се класифицираат како сопственички инструменти во согласност со точките 16А и 16Б или точките 16В и 16Г во одвоените или поединечните финансиски извештаи и кои се неконтролирачки учества се класифицираат како обврски во консолидираните финансиски извештаи на групата.

## Сложени финансиски инструменти (точки 28–32)

УП 30 Точка 28 се применува само на издавачи на недеривативни сложени финансиски инструменти. Точка 28 не се занимава со сложени финансиски инструменти од гледиште на имателите. МСС 39 се занимава со поделба на вградени деривативи од гледиште на имателите на сложени финансиски инструменти кои содржат карактеристики на долг и главнина.

УП 31 Вообичаена форма на сложен финансиски инструмент е должнички инструмент со вградена опција за конверзија, како на пример обврзница која е конвертибилна во обични акции на издавачот и без други карактеристики на вградени деривативи. Точка 28 бара издавачот на таквиот финансиски инструмент да ја презентира компонентата на обврска и сопственичката компонента одвоено во извештајот за финансиската состојба, на следниот начин:

- (а) Обврската на издавачот да прави предвидени плаќања на камата и главница претставува финансиска обврска која постои се додека не се конвертира инструментот. При почетното признавање, објективната вредност на компонентата на обврска е сегашната вредност на договорно определена низа на идни парични текови кои се дисконтирани со користење на каматана стапка која во тоа време се применува на пазарот на инструменти со споредлив кредитен статус и кои обезбедуваат суштински исти парични текови, под исти услови, но без опција за конверзија.
- (б) Сопственичкиот инструмент е вградена опција за конверзија на обврската во главнина на издавачот. Објективната вредност на опцијата се состои од нејзината временската вредност и нејзината основна вредност, доколку постои. Оваа опција има вредност при почетното признавање дури и кога нема пари.

УП 32 При конверзија на конвертибилен инструмент при доспевање, ентитетот ја отпишува компонентата на обврска и ја признава како главнина. Првобитната сопственичка компонента останува во главнината (иако би можела да се пренесе од една на друга линиска ставка во рамките на главнината). Нема добивка или загуба од конверзија на датумот на доспевање.

УП 33 Кога ентитетот ќе утасне конвертибилен инструмент пред доспевање преку предвремен откуп или со повторно купување во кое првобитните привилегии на конверзија се непроменети, ентитетот ќе ги распредели платениот надоместок и сите трансакциски трошоци за повторно купување или откуп на компонентата на обврска и сопственичката компонента на инструментот на датумот на трансакцијата. Методот кој се користи за распределба на платениот надоместок и трансакциските трошоци на одвоените компоненти е конзистентна со тој кој се користел при првобитната распределба на одвоените компоненти на приносите кои ги примил ентитетот кога бил издаден конвертибилниот инструмент во согласност со точките 28–32.

УП34 Штом еднаш се направи распределба на надоместокот, секоја резултирчка добивка или загуба се третира во согласност со сметководствените принципи кои се применливи на поврзаната компонента, како што следи:

- (а) Износот на добивка или загуба кој се однесува на компонента на обврски се признава во добивката или загубата.
- (б) Износот на надоместок кој се однесува на сопственичката компонента се признава во главнината.

УП35 Ентитетот може да ги измени условите на еден конвертибилен инструмент за да предизвика предвремена конверзија, на пример со нудење на поповолен коефициент на конверзија или плаќање на на друг дополнителен надоместок во случај на конверзија пред одреден датум. Разликата, на датумот кога условите се променети, помеѓу објективната вредност на надоместокот кој имателот го прима при конверзија на инструментот според ревидираните услови и објективната вредност на надоместокот кој имателот би го примил според првобитните услови се признава во добивка или загуба.

## **Сопствени акции (точки 33 и 34)**

УП36 Сопствените сопственички инструменти на ентитетот не се признаваат како финансиско средство без оглед на причината заради која тие се повторно стекнати. Точка 33 бара од ентитетот која повторно стекнува свои сопствени сопственички инструменти да ги одземе тие инструменти од главнината. Сепак, кога ентитетот поседува свои сопствени сопственички инструменти во името на други, на пример, финансиска институција поседува свои сопствени сопственички инструменти во името на некој клиент, постои однос на агенција и како резултат на тоа таквото поседување не се вклучува во извештајот за финансиската состојба на ентитетот.

## **Камата, дивиденди, загуби и добивки (точки 35–41)**

УП37 Следниот пример ја илустрира примената на точка 35 на сложен финансиски инструмент. Да претпоставиме дека некумулативна приоритетна акција е задолжително откуплива за готовина за пет години, но дека дивиденди се исплаќаат како дискреционо право на ентитетот пред датумот на откупот. Таквиот инструмент е сложен финансиски инструмент, со компонента на обврски која е сегашната вредност на откупниот износ. Корегирањето на попуст на оваа компонента се признава во добивка или загуба и се класифицира како расход за камата. Сите платени дивиденди се однесуваат на сопственичката компонента и, соодветно на тоа, се признаваат како распределба на добивка или загуба. Сличен третман би се применил доколку откупот не беше задолжителен но претставува опција на имателот, или доколку акцијата беше задолжително конвертибилна во варијабилан број на обични акции кои се пресметани да бидат еднакви на фиксен износ или износ кој базира на промени во основната променлива (на пример, стока). Сепак, доколку некои неисплатени дивиденди се додат на откупниот износ, вкупниот инструмент претставува обврска. Во таков случај, секоја дивиденда се класифицира како расход за камата.

## **Пребивање на финансиско средство и финансиска обврска (точки 42–50)**

УП38 За да пребие финансиско средство и финансиска обврска ентитетот мора да има тековно важечко законско право да ги пребива признаените износи. Ентитетот може да има условно право да пребива признаени износи, како на пример во договор за вкупно порамнување или во некои форми на осигурени заеми со колатерал, но таквите права важат само доколку се случи некој иден настан, вообичаено неисполнување на обврската на другата страна. Затоа, таквиот аранжман не ги исполнува условите за пребивање.

УП39 Стандардот не дава посебен третман за таканаречени ‘синтетички инструменти’, кои се групи на посебни финансиски инструменти кои се стекнати и се држат заради симулирање на карактеристики на друг инструмент. На пример, долгорочен долг со флукуирачка каматна стапка комбиниран со каматен своп кој опфаќа примање на флукуирачки плаќања и правење на фиксни плаќања, се соединува со долгорочен долг со фиксна каматна стапка. Секој од поединечните финансиски инструменти кои заедно создаваат ‘синтетички инструмент’ претставува договорно право или обврска со сопствени рокови и услови и секој може да се пренесе или подмири одвоено. Секој финансиски инструмент е изложен на ризици кои може да се разликуваат од ризиците на кои се изложени други финансиски инструменти. Според тоа, кога еден финансиски инструмент во ‘синтетички инструмент’ е средство, а друг е обврска, тие не се пребиваат и не се презентираат во извештајот за финансиската состојба на неа основа, освен ако не ги исполнуваат критериумите за пребивање во точка 42.

## Оелоденување

---

**Финансиски средства и финансиски обврски според објективна вредност преку добивка или загуба (точка 94(ѓ))**

УП40 [Избришана]