

Standardi Ndërkombëtar i Kontabilitetit 32

Instrumentet Financiarë: Paraqitja

Objektivi

- 1 [Fshirë]
- 2 Objektivi i këtij Standardi është të përcaktojë parimet për paraqitjen e instrumentave financiarë si detyrime ose kapital i vet dhe për kompensimin e aktiveve financiare dhe detyrimeve financiare. Ai zbatohet për klasifikimin e instrumentave financiarë, nga këndvështrimi i emetuesit, në aktive financiare, detyrime financiare dhe instrumenta të kapitalit të vet; klasifikimin e interesit, dividendëve, humbjeve dhe fitimeve të lidhura me to; dhe rrethanat në të cilat duhet të kompensohen aktivet financiare dhe detyrimet financiare.
- 3 Parimet në këtë Standard plotësojnë parimet për njohjen dhe matjen e aktiveve financiare dhe detyrimeve financiare në SNK 39 *Instrumentet Financiarë: Njohja dhe Matja*, dhe për dhënien e informacioneve shpjeguese rreth tyre në SNRF 7 *Instrumentet Financiarë: Dhënie Informacionesh Shpjeguese*.

Objekti

- 4 Ky Standard do të zbatohet nga të gjitha njësitë ekonomike ndaj të gjitha llojeve të instrumentave financiarë përveç:
- (a) atyre interesave në filiale, pjesëmarrjeve dhe sipërmarrjeve të përbashkëta që janë kontabilizuar në përputhje me SNK 27 *Pasqyrat Financiare të Konsoliduara dhe të Veçanta*, SNK 28 *Interesat në Sipërmarrjet e Përbashkëta*. Megjithatë, në disa raste, SNK 27, SNK 28 ose SNK 31 lejojnë njësinë ekonomike të kontabilizojë një interes në një filial, pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkët duke zbatuar SNK 39; në këto raste, njësitë ekonomike duhet të zbatojnë kërkesat për dhënien e informacioneve shpjeguese në SNK 27, SNK 28 ose SNK 31 si shtesë e atyre që kërkojnë nga ky Standard. Njësitë ekonomike gjithashtu zbatojnë këtë Standard për të gjithë derivativët e lidhur me interesat në filiale, pjesëmarrje ose sipërmarrje të përbashkëta.
 - (b) të drejtat dhe detyrimet e të punësuarve sipas skemave të përfitimit të punonjësve, për të cilat zbatohet SNK 19 *Përfutimet e Punonjësve*.
 - (c) kontratat për shumat e kushtëzuara në një kombinim biznesi (shih SNRF 3 *Kombinimet e Biznesit*). Ky përjashtim zbatohet vetëm për blerësin.
 - (d) kontratat e sigurimit që janë objekt i SNRF 4 *Kontratave të Sigurimit*. Megjithatë, ky Standard zbatohet për derivativët që janë të përfshirë në kontratat e sigurimit në qoftë se SNK 39 kërkon që njësinë ekonomike t'i kontabilizojë ato të veçuara. Më tej, një emetues zbaton këtë Standard për kontratat e garancisë financiare në qoftë se emetuesi zbaton SNK 39 për njohjen dhe matjen e kontratave, por duhet të zbatojë SNRF 4 në qoftë se emetuesi zgjedh, në përputhje me paragrafin 4(d) të SNRF 4, të zbatojë SNRF 4 për njohjen dhe matjen e tyre.
 - (e) instrumentet financiarë që janë brenda objektit të SNRF 4 për arsyen se ato përmbajnë një tipar subjektiv pjesëmarrjeje. Emetuesi i këtyre instrumentave përjashtohet nga zbatimi i këtyre tipareve në paragrafët 15-32 dhe AG25-AG35 të këtij Standardi në lidhje me dallimin mes detyrimeve financiare dhe instrumentave të kapitalit të vet. Megjithatë, këto instrumenta janë subjekt i të gjitha kërkesave të tjera të këtij Standardi. Gjithashtu ky Standard zbatohet për derivativët që janë të përfshirë në këto instrumenta (shih SNK 39).
 - (f) instrumentet financiarë, kontratat dhe detyrimet në transaksionet e pagesës së bazuar në aksione për të cilat zbatohet SNRF 2 *Pagesat me Bazë Aksionin*, përveç se
 - (i) kontratave brenda objektit të paragrafëve 8-10 të këtij Standardi, për të cilat zbatohet ky Standard,
 - (ii) paragrafët 33 dhe 34 të këtij Standardi, që duhet të zbatohen ndaj aksioneve të thesarit të blera, shitura, emetuara ose anuluar në lidhje me skemat e opsionit të aksionit të punonjësve, skemave të blerjes së aksionit të punonjësve dhe gjithë marrëveshjet e tjera të pagesës me bazë aksionin.

5-7 [Fshirë]

- 8 **Ky Standard duhet të zbatohet për ato kontrata për të blerë ose për të shitur një element jo financiar që mund të shlyhet neto me mjete monetare ose instrument financiar tjetër, ose duke këmbyer instrumentet financiarë, sikur kontratat të ishin instrumenta financiarë, me përjashtim të kontratave të përfunduara dhe që vazhdojnë të mbahen për qëllimin e marrjes ose dhënies së një elementi jo financiar në përputhje me kërkesat e blerjes, shitjes ose përdorimit të pritëshme të njësisë ekonomike.**
- 9 Ka disa mënyra sipas të cilave mund të shlyhet neto një kontratë për të blerë ose për të shitur një element jo financiar me mjete monetare ose instrument financiar tjetër ose duke këmbyer instrumentet financiarë. Këto përfshijnë:
- kur kushtet e kontratës lejojnë secilën palë t'a shlyejnë atë neto me mjete monetare ose instrument financiar tjetër ose duke këmbyer instrumentet financiarë;
 - kur aftësia për të shlyer neto me mjete monetare ose instrument financiar tjetër, ose duke këmbyer instrumentet financiarë, nuk është shprehur në mënyrë eksplicite në kushtet e kontratës, por njësia ekonomike e ka në praktikën e vet që të shlyejë kontratat e ngjashme neto me mjete monetare ose instrument financiar tjetër, ose duke këmbyer instrumentet financiarë (qoftë me kundërparti, duke përfunduar kontrata kompensimi ose qoftë duke shitur kontratën përpara ushtrimit ose parashkrimit të saj);
 - kur, për kontrata të ngjashme, njësia ekonomike ka një praktikë të vetën për marrjen e aktivit kryesor dhe shitjen e tij brenda një periudhe të shkurtër mbas marrjes për qëllimin e gjenerimit të një fitimi nga luhatjet afatshkurtra në çmim ose marzhin e ndërmjetësit; dhe
 - kur elementi jo financiar që është subjekt i kontratës është menjëherë i konvertueshëm në mjete monetare.
- Kur një kontratë për të cilën zbatohet (b) ose (c) nuk përfundohet për qëllimin e marrjes ose dhënies së elementit jo financiar në përputhje me kërkesat e blerjes, shitjes ose përdorimit të pritëshme të njësisë ekonomike dhe, si pasojë, ajo është brenda objektivit të këtij Standardi. Kontratat e tjera për të cilat zbatohet paragrafi 8 vlerësohen për të përcaktuar nëse ato janë përfunduar dhe vazhdojnë të mbahen për qëllimin e marrjes ose dhënies së elementit jo financiar në përputhje me kërkesat e blerjes, shitjes ose përdorimit të pritëshme të njësisë ekonomike dhe për katë arsye, nëse ato janë apo jo brenda objektivit të këtij Standardi.
- 10 Një opsion me shkrim për të blerë ose për të shitur një element jo financiar që mund të shlyhet neto me mjete monetare ose instrument financiar tjetër, ose duke këmbyer instrumentet financiarë, në përputhje me paragrafin 9(a) ose (d) është brenda objektivit të këtij Standardi. Një kontratë e tillë nuk mund të përfundohet për qëllimin e marrjes ose dhënies së elementit jo financiar në përputhje me kërkesat e blerjes, shitjes ose përdorimit të pritëshme të njësisë ekonomike.

Përkufizime (shih gjithashtu paragrafët AG3-AG23)

- 11 **Më poshtë jepen përkufizimet e disa termave kryesore që përdoren në këtë standard:**
- Një instrument financiar** është çdo kontratë që krijon një aktiv financiar për një njësi ekonomike dhe një detyrim financiar ose instrument të kapitalit të vet për njësinë tjetër ekonomike.
- Një aktiv financiar** është çdo aktiv që është:
- mjete monetare;
 - një instrument i kapitalit të vet i një njësie tjetër ekonomike;
 - një e drejtë kontraktuale:
 - për të marrë mjete monetare ose aktiv tjetër financiar nga një tjetër njësi ekonomike; ose
 - për të këmbyer aktivet financiare ose detyrimet financiare me një tjetër njësi ekonomike sipas kushteve që janë potencialisht të favorshme për njësinë ekonomike; ose
 - një kontratë që do të ose mund të shlyhet me instrumenta të kapitalit të vet të njësisë ekonomike dhe është:
 - një jo-derivativ për të cilin njësia ekonomike është ose mund të jetë e detyruar të marrë një numër të ndryshueshëm të instrumentave të kapitalit të vet të njësisë ekonomike; ose
 - një derivativ që do të ose mund të shlyhet ndryshe nga këmbimi i një shumë fikse të mjeteve monetare ose aktiv financiar tjetër me një numër fikse të instrumentave të kapitalit të vet të njësisë ekonomike. Për këtë qëllim, instrumentet e kapitalit të vet të njësisë ekonomike nuk përmbajnë instrumenta që janë në vetvete kontrata për të marrë ose për të dhënë në të ardhmen instrumenta të kapitalit të vet të njësisë ekonomike.

Një *detyrim financiar* është çdo detyrim që është:

- (a) **një detyrim kontraktual:**
- (i) për të dhënë mjete monetare ose aktiv tjetër financiar për një njësi ekonomike tjetër; ose
 - (ii) për të këmbyer aktivet financiare ose detyrimet financiare me një njësi ekonomike tjetër sipas kushteve që janë potencialisht të pa favorshme për njësinë ekonomike; ose
- (b) **një kontratë që do të ose mund të shlyhet me instrumenta të kapitalit të vet të njësisë ekonomike dhe është:**
- (i) një jo-derivativ për të cilin njësi ekonomike është ose mund të jetë e detyruar të japë një numër të ndryshueshëm të instrumentave të kapitalit të vet të njësisë ekonomike; ose
 - (ii) një derivativ që do të ose mund të shlyhet ndryshe nga këmbimi i një shume fikse të mjeteve monetare ose aktiv financiar tjetër me një numër fiks të instrumentave të kapitalit të vet të njësisë ekonomike. Për këtë qëllim, instrumentet e kapitalit të vet të njësisë ekonomike nuk përmbajnë instrumenta që janë në vetvete kontrata për të marrë ose për të dhënë në të ardhmen instrumenta të kapitalit të vet të njësisë ekonomike.

Një *instrument i kapitalit të vet* është çdo kontratë që evidenton një interes të mbetur në aktivet e një njësie ekonomike mbasi zbriten të gjitha detyrimet e saj.

Vlera e drejtë është shuma me të cilën mund të shkëmbejë një aktiv, ose mund të shlyej një pasiv, midis palëve të vullnetëshme të mirëinformuara dhe të palidhura me njëra-tjetrën.

- 12 Termat e mëposhtë janë përkufizuar në paragrafin 9 të SNK 39 dhe janë përdorur në këtë Standard me kuptimin e përcaktuar në SNK 39.
- kosto e amortizuar e një aktivi financiar ose pasivi financiar
 - aktive financiare të disponueshme-për-shitje
 - mosnjohja
 - derivativ
 - metoda e interesit efektiv
 - aktiv ose pasiv financiar me vlerën e drejtë nëpërmjet fitimit ose humbjes
 - kontratë e garancisë financiare
 - angazhim i pandryshueshëm
 - transaksion parashikues
 - efektivitet mbrojtje
 - element i mbrojtur
 - instrument mbrojtës
 - investim i mbajtur-deri në-maturim
 - huatë dhe llogaritë e arkëtueshme
 - mënyrë e rregullt blerjeje ose shitjeje
 - kostot e transaksionit.
- 13 Në këtë Standard, ‘kontrata’ dhe ‘kontraktuale’ i referohet një marrëveshje mes dy ose më shumë palëve që kanë pasoja ekonomike të qarta për të cilat palët kanë pak mundësi, nëse ka të tilla, subjektiviteti për të shmangur ato, zakonisht sepse marrëveshja është e detyrueshme nga ligji. Kontratat dhe si rrjedhim instrumentet financiarë, mund të marrin forma të ndryshme dhe nuk është e domosdoshme që të jenë me shkrim.
- 14 Në këtë Standard, ‘njësia ekonomike’ përfshin individët, ortakëritë, organizmat e shoqërizuar, trustet dhe organet shtetërore.

Paraqitja

Detyrimet dhe kapitali i vet (shih gjithashtu paragrafët AG25-AG29)

- 15 Emetuesi i një instrumenti financiar duhet të klasifikojë instrumentin, ose pjesët e tij përbërëse, në njohjen fillestare si një detyrim financiar, si një aktiv financiar ose si një instrument të kapitalit të vet në përputhje me thelbin e marrëveshjes kontraktuale dhe me përkufizimet e një detyrimi financiar, një aktivi financiar dhe një instrumenti të kapitalit të vet.
- 16 Kur një emetues zbaton përkufizimet në paragrafin 11 për të përcaktuar nëse një instrument financiar është një instrument i kapitalit të vet dhe jo një detyrim financiar, instrumenti është një instrument i kapitalit të vet në qoftë se, dhe vetëm në qoftë se, plotësohen të dyja kushtet e mëposhtëme (a) dhe (b).
- (a) Instrumenti nuk përmban detyrim kontraktual:
- (i) për të dhënë mjete monetare ose aktiv tjetër financiar për një njësi ekonomike tjetër; ose
 - (ii) për të këmbyer aktivet financiare ose detyrimet financiare me një njësi ekonomike tjetër sipas kushteve që janë potencialisht të pa favorshme për emetuesin.
- (b) Në qoftë se instrumenti do të ose mund të shlyhet me instrumenta të kapitalit të vet të emetuesit, ai është:
- (i) një jo-derivativ që nuk përmban detyrim kontraktual për emetuesin për të dhënë një numër të ndryshueshëm të instrumentave të tij të kapitalit të vet; ose
 - (ii) një derivativ që do të shlyhet vetëm nga emetuesi duke këmbyer një shumë fikse të mjeteve monetare ose aktivi financiar tjetër me një numër fiks të instrumentave të tij të kapitalit të vet. Për këtë qëllim, instrumentet e kapitalit të vet të emetuesit nuk përmbajnë instrumenta që janë në vetvete kontrata për të marrë ose për të dhënë në të ardhmen instrumenta të kapitalit të vet të emetuesit.

Një detyrim kontraktual, përfshirë atë që lind nga një instrument financiar derivativ, që do të ose mund të rezultojë në marrjen ose dhënien në të ardhmen të instrumentave të kapitalit të vet të emetuesit, por nuk plotëson kushtet e mësipërme (a) dhe (b), nuk është një instrument i kapitalit të vet.

Pa detyrimin kontraktual për të dhënë mjete monetare ose aktiv tjetër financiar (paragrafi 16(a))

- 17 Një tipar kryesor për të dalluar një detyrim financiar nga një instrument i kapitalit të vet është ekzistenca e një detyrimi kontraktual të njërës palë në instrumentin financiar (emetuesi) qoftë për të dhënë mjete monetare ose aktiv financiar tjetër për palën tjetër (zotëruesin) ose qoftë për të këmbyer aktivin financiar ose detyrimin financiar me zotëruesin sipas kushteve që janë potencialisht të pa favorshme për emetuesin. Megjithatë zotëruesi i një instrumenti të kapitalit të vet mund të ketë të drejtën të marrë një pjesë proporcionale (pro rata) të çdo dividendi ose shpërndarje tjetër të kapitalit të vet, emetuesi nuk ka një detyrim kontraktual të bëjë këto shpërndarje sepse nuk i kërkohet të japë mjete monetare ose aktiv financiar tjetër një pale të tretë.
- 18 Thelbi i një instrumenti financiar, dhe jo forma e tij ligjore, përcakton klasifikimin e tij në bilancin e njësisë ekonomike. Thelbi dhe forma ligjore zakonisht janë të njëjta, por jo gjithmonë. Disa instrumenta financiarë marrin formën ligjore të kapitalit të vet por janë në thelb detyrime dhe disa të tjera mund të kenë të kombinuara tipare që shoqërojnë instrumentet e kapitalit të vet dhe tipare që shoqërojnë detyrimet financiare. Për shembull:
- (a) një aksion preferencial që parashikon shpërbllim të detyrueshëm nga emetuesi të një shume fikse ose të përcaktueshme në një datë fikse ose të përcaktueshme në të ardhmen, ose që i jep zotëruesit të drejtën të kërkojë nga emetuesi të rikthejë instrumentin në ose mbas një date të dhënë për një shumë fikse ose të përcaktueshme, është një detyrim financiar.
- (b) një instrument financiar që i jep të drejtën zotëruesit të kthejë mbrapsht instrumentin emetuesit të tij për mjete monetare ose aktiv financiar tjetër (një 'instrument i kthyeshëm') është një detyrim financiar. Kjo është kështu edhe kur shumën e mjeteve monetare ose aktiveve financiare të tjera përcaktohet mbi bazën e një indeksi ose elementi tjetër që ka mundësi që të rritet ose të ulet, ose kur forma ligjore e instrumentit të kthyeshëm i jep të drejtën zotëruesit për një interes të mbetur në aktivet e emetuesit. Ekzistenca e një opsioni për zotëruesin për të kthyer instrumentin mbrapsht tek emetuesi për mjete monetare ose aktiv financiar tjetër nënkupton që instrumenti i kthyeshëm plotëson përkufizimin e një detyrimi financiar. Për shembull, fondet e përbashkëta të pakufizuara, trustet njësi, ortakëritë dhe disa njësi ekonomike kooperativë mund t'u japin zotëruesve ose antarëve të drejtën për të këmbyer interesat e tyre tek emetuesi në çdo kohë për mjete monetare të barabarta me pjesën e tyre proporcionale të vlerës së aktivitetit të emetuesit. Megjithatë, klasifikimi i një detyrimi financiar nuk përjashton përdorimin

e përshkrimeve të tilla si ‘vlera neto e aktivitet që i atribuohet zotëruesve’ dhe ‘ndryshimi në vlerën neto të aktivitet që i atribuohet zotëruesve’ në faqen e parë të pasqyrave financiare të një njësie ekonomike e cila nuk ka kapital të vet të kontribuar (të tillë si disa fonde të përbashkëta dhe truste njësi, shih Shembullin Ilustrues 7) ose përdorimin e dhënies së informacioneve shpjeguese shtesë për të treguar që interesat totale të antarëve përfshijnë elementë të tillë si rezervat që plotësojnë përkufizimin e kapitalit të vet dhe instrumentet e kthyeshëm që nuk e plotësojnë (shih Shembullin Ilustrues 8).

- 19 Në qoftë se njësi ekonomike nuk ka një të drejtë të pakushtëzuar për të shmangur dhënien e mjeteve monetare ose aktiv financiar tjetër për të shlyer një detyrim kontraktual, detyrimi plotëson përkufizimin e një detyrimi financiar. Për shembull:
- (a) një kufizim në aftësinë e një njësie ekonomike për të kënaqur një detyrim kontraktual, të tillë si pamundësia për të siguruar monedhë të huaj ose kushti për të marrë miratimin për pagesën nga një organizëm rregullator, nuk mohon detyrimin kontraktual të njësisë ekonomike ose të drejtën kontraktuale të zotëruesit sipas instrumentit.
 - (b) një detyrim kontraktual që kushtëzohet nga një palë tjetër që ushtron të drejtën e saj për të rikthyer është një detyrim financiar sepse njësi ekonomike nuk ka të drejta të pakushtëzuara për të shmangur dhënien e mjeteve monetare ose aktiv financiar tjetër.
- 20 Një instrument financiar që nuk përcakton qartë një detyrim kontraktual për të dhënë mjete monetare ose aktiv financiar tjetër ka mundësi të vendosë një detyrim tërthortazi nëpërmjet kërkesave dhe kushteve të tij. Për shembull:
- (a) një instrument financiar mund të përmbajë një detyrim jo financiar që duhet të shlyhet në qoftë se, dhe vetëm në qoftë se, njësi ekonomike nuk arrin të bëjë shpërndarje ose të bëjë rikthejë instrumentin. Në qoftë se njësi ekonomike shmang një transferim të mjeteve monetare ose të aktivitet financiar tjetër vetëm duke shlyer detyrimin jo financiar, instrumenti financiar është një detyrim financiar.
 - (b) një instrument financiar është një detyrim financiar në qoftë se ai parashikon që në shlyerje njësi ekonomike do të japë ose:
 - (i) mjete monetare ose aktiv financiar tjetër; ose
 - (ii) aksione të vetat vlera e të cilave përcaktohet që të tejkalojë dukshëm vlerën e mjeteve monetare ose aktivitet financiar tjetër.

Edhe kur njësi ekonomike nuk ka një detyrim kontraktual të qartë për të dhënë mjete monetare ose aktiv financiar tjetër, vlera e shlyerjes alternative me aksione është e tillë që njësi ekonomike do të shlyejë me mjete monetare. Në çdo rast, zotëruesit i është garantuar në thelb për të marrë një shumë që është të paktën e barabartë me opsionin e shlyerjes me mjete monetare (shih paragrafin 21).

Shlyerja me instrumenta të kapitalit të vet të njësisë ekonomike (paragrafi 16(b))

- 21 Një kontratë nuk është një instrument i kapitalit të vet vetëm sepse ajo mund të rezultojë në marrjen ose dhënien e instrumentave të kapitalit të vet të njësisë ekonomike. Një njësi ekonomike mund të ketë një të drejtë ose detyrim kontraktual për të marrë ose për të dhënë një numër të aksioneve të veta ose instrumenta të tjera të kapitalit të vet që ndryshon në mënyrë të tillë që vlera e drejtë e instrumentave të kapitalit të vet për t’u marrë ose për t’u dhënë të jetë e barabartë me shumën e të drejtës ose detyrimin kontraktual. Këto të drejta ose detyrime kontraktuale mund të jenë për një shumë fikse ose një shumë që luhatet pjesërisht ose plotësisht në përgjigje të ndryshimeve të një variabli të ndryshëm nga çmimi i tregut i instrumentave të kapitalit të vet të njësisë ekonomike (psh një përqindje interesi, një çmim malli ose çmimi i një instrumenti financiar). Dy shembuj janë (a) një kontratë për të dhënë aq instrumenta të kapitalit të vet të njësisë ekonomike sa janë të barabarta në vlerë me 100 NjM,* dhe (b) një kontratë për të dhënë aq instrumenta të kapitalit të vet të njësisë ekonomike sa janë të barabarta në vlerë me vlerën e 100 ons ar. Një kontratë e tillë është një detyrim financiar i njësisë ekonomike edhe pse njësi ekonomike duhet ose mund ta shlyejë atë duke dhënë instrumenta të kapitalit të vet. Ajo nuk është një instrument i kapitalit të vet sepse njësi ekonomike përdor një numër të ndryshueshëm të instrumentave të kapitalit të vet si mjet për të shlyer kontratën. Përkatesisht, kontrata nuk evidenton një interes të mbetur në aktivet e njësisë ekonomike mbas zbritjes të të gjitha detyrimeve të saj.
- 22 Një kontratë që do të shlyhet nga njësi ekonomike (duke marrë ose) duke dhënë një numër fiks të instrumentave të kapitalit të vet në këmbim të një shume fikse të mjeteve monetare ose aktiv financiar tjetër është një instrument i kapitalit të vet. Për shembull, një opsion aksioni i emtuar që i jep palës tjetër një të drejtë për të blerë një numër fiks të aksioneve të njësisë ekonomike me një çmim fiks ose një shumë fikse të përcaktuar të principalit të një obligacioni është një instrument i kapitalit të vet. Ndryshimet në vlerën e drejtë të një kontrate të cilat vijnë nga luhatjet në përqindjet e interesit të tregut që nuk ndikojnë shumën e mjeteve monetare ose aktivitet

* Në këtë Standard, shumat monetare janë dhënë në ‘njësi monetare’ (NjM).

financiar tjetër për t'u paguar ose për t'u arkëtuar, ose numrin e instrumentave të kapitalit të vet për t'u marrë ose për t'u dhënë, në shlyerjen e kontratës nuk përfshihen kontratën që të jetë një instrument i kapitalit të vet. Çdo shumë e marrë (e tillë si primet e marra për një opSION ose garanci me shkrim për aksionet e veta të njësisë ekonomike) i shtohet drejtpërdrejt kapitalit të vet. Çdo shumë e paguar (e tillë si primet e paguara për një opSION të blerë) i zbritet drejtpërdrejt kapitalit të vet. Ndryshimet në vlerën e drejtë të një instrumenti të kapitalit të vet nuk njihen në pasqyrat financiare.

- 25 Një kontratë që përmban një detyrim për një njësi ekonomike për të blerë instrumentet e kapitalit të vet me mjete monetare ose aktiv financiar tjetër krijon një detyrim financiar për vlerën aktuale të shumës së shpërblimit (për shembull, për vlerën aktuale të çmimit të riblerjes së ardhëshme, çmimin e ushtrimit të opSIONIT ose shuma të tjera shpërblimi). Kjo është kështu edhe në qoftë se vetë kontrata është një instrument i kapitalit të vet. Një shembull është kur ka një detyrim të njësisë ekonomike sipas një kontrate të ardhëshme për të blerë instrumentet e kapitalit të vet me mjete monetare. Kur detyrimi financiar është njohur fillimisht sipas SNK 39, vlera e tij e drejtë (vlera aktuale e shumës së shpërblimit) rriklasifikohet prej kapitalit të vet. Në vijim, detyrimi financiar matet në përputhje me SNK 39. Në qoftë se kontrata skadon pa dhënë, vlera kontabël e detyrimit financiar rriklsifikohet në kapitalin e vet. Një detyrim kontraktual i njësisë ekonomike për të blerë instrumentet e kapitalit të vet krijon një detyrim financiar me vlerën aktuale të shumës së shpërblimit edhe në qoftë se detyrimi për të blerë është i kushtëzuar nga fakti nëse pala tjetër do të ushtrojë apo jo të drejtën për të këmbyer (psh një opSION për të shitur me shkrim që i jep palës tjetër të drejtën për të shitur instrumentet e kapitalit të vet të një njësie ekonomike tek vetë njësi ekonomike me një çmim fiks).
- 24 Një kontratë që do të shlyhet nga njësi ekonomike duke dhënë ose duke marrë një numër fiks të instrumentave të kapitalit të vet në këmbim të një shume të ndryshueshme të mjeteve monetare ose aktiv financiar tjetër është një aktiv financiar ose detyrim financiar. Një shembull është një kontratë që njësi ekonomike të japë 100 instrumenta të kapitalit të vet në këmbim të një shume të mjeteve monetare e llogaritur baraz me vlerën e 100 onsar.

Provizionet për shlyerjet e kushtëzuara

- 25 Një instrument financiar mund të kërkojë që njësi ekonomike të japë mjete monetare ose aktiv financiar tjetër, ose ndryshe të shlyejë atë në mënyrë të tillë sikur ai të ishte një detyrim financiar, në rastin e ndodhjes ose të mos-ndodhjes të ngjarjeve të pasigurta në të ardhmen (ose në varësi të rrethanave të pasigurta) që janë përtej kontrollit edhe të emetuesit edhe të zotëruesit të instrumentit, të tilla si një ndryshim në indeksin e çmimeve të bursës, indeksit të çmimeve të konsumit, përqindjet e interesit ose kërkesat tatimore, ose të ardhurat e emetuesit në të ardhmen, fitimit neto ose raportit të borxhit-me-kapitalin e vet. Emetuesi i këtij instrumenti nuk ka të drejtë të pakushtëzuar për të shmangur dhënien e mjeteve monetare ose aktivi financiar tjetër (ose përndryshe të shlyejë atë në mënyrë të tillë sikur ai të ishte një detyrim financiar). Për këtë, ai është një detyrim financiar i emetuesit përveç rasteve kur:
- (a) pjesa e provizionit për shlyerjet e kushtëzuara e cila mund të kërkojë shlyerje me mjete monetare ose aktiv financiar tjetër (ose përndryshe në mënyrë të tillë sikur ai të ishte një detyrim financiar) nuk është e vërtetë; ose
 - (b) emetuesit mund t'i kërkojë të shlyejë detyrimin me mjete monetare ose aktiv financiar tjetër (ose përndryshe të shlyejë atë në mënyrë të tillë sikur ai të ishte një detyrim financiar) vetëm në rastin e likuidimit të emetuesit.

Opsionet e shlyerjes

- 26 **Kur një instrument financiar derivativ i jep njëris palë mundësinë të zgjedhë se si ta shlyejë atë (psh emetuesi ose zotëruesi mund të zgjedhë shlyerjen neto me mjete monetare ose duke këmbyer aksionet me mjetet monetare), ai është një aktiv financiar ose një detyrim financiar përveçse kur të gjitha alternativat e shlyerjes do të rezultojnë në atë që ai do të ishte një instrument i kapitalit të vet.**
- 27 Një shembull i një instrumenti financiar derivativ me një opSION shlyerje që është një detyrim financiar është një opSION aksioni që emetuesi mund të vendosi ta shlyejë neto me mjete monetare ose duke këmbyer aksionet e veta të tij me mjete monetare. Në mënyrë të ngjashme, disa kontrata për të blerë ose për të shitur një element jo financiar në këmbim të instrumentave të kapitalit të vet të njësisë ekonomike janë brenda objektit të këtij Standardi sepse ato mund të shlyhen ose duke dhënë elementë jo financiarë ose edhe dhënë neto mjete monetare ose instrument financiar tjetër (shih paragrafët 8-10). Këto kontrata janë aktive financiare ose detyrime financiare dhe nuk janë instrumenta të kapitalit të vet.

Instrumente financiare të përbërë (shih gjithashtu paragrafët AG30–AG35 dhe Shembujt Ilustrativë 9–12)

- 28 Emetuesi i një instrumenti financiar jo-derivativ duhet të vlerësojë kushtet e instrumentit financiar për të përcaktuar nëse ai përmban edhe një përbërës detyrimi edhe një përbërës të kapitalit të vet. Këto përbërës duhet të klasifikohen veçmas si detyrime financiare, aktive financiare ose instrumenta të kapitalit të vet në përputhje me paragrafin 15.
- 29 Njësia ekonomike njihet veçmas përbërësit e një instrumenti financiar që (a) krijon një detyrim financiar për njësinë ekonomike dhe (b) jep një opsion për zotëruesit e instrumentit për ta konvertuar atë në një instrument të kapitalit të vet të njësisë ekonomike. Për shembull, një obligacion ose instrument i ngjashëm i konvertueshëm nga zotëruesi në një numër fiks të aksioneve të zakonshme të njësisë ekonomike është një instrument financiar i përbërë. Nga këndvështrimi i njësisë ekonomike, ky instrument përmban dy përbërës: një detyrim financiar (një marrëveshje kontraktuale për të dhënë mjete monetare ose aktiv financiar tjetër) dhe një instrument të kapitalit të vet (një opsion për të blerë që i jep zotëruesit të drejtën, për një periudhë kohe të dhënë, të konvertojë atë në një numër fiks të aksioneve të zakonshme të njësisë ekonomike). Efekti ekonomik i emetimit të këtij instrumenti është në thelb i njëjtë me emetimin njëkohësisht të një instrumenti borxhi me një kusht për shlyerje të mëparshme dhe garancinë për të blerë aksione të zakonshme, ose me emetimin e instrumentit të borxhit me garanci të ndashme të blerjes së aksionit. Për këtë arsye, në të gjitha rastet, njësia ekonomike paraqet përbërësit e detyrimit dhe kapitalit të vet veçmas në bilancin e saj.
- 30 Klasifikimi i përbërësit të detyrimit dhe të kapitalit të vet të një instrumenti të konvertueshëm nuk rishikohet si rezultat i një ndryshimi në rastin që mund të ushtrohet opsioni i konvertimit, edhe në rastin kur ushtrimi i opsionit mund të duket se ka avantazhe ekonomike për disa zotërues. Zotëruesit mund të mos veprojnë gjithnjë në mënyrën e pritshme sepse, për shembull, pasojat tatimore që rezultojnë nga konvertimi mund të ndryshojnë mes zotëruesve. Për më tepër, mundësia e konvertimit do të ndryshojë nga koha në kohë. Detyrimi kontraktual i njësisë ekonomike për të bërë pagesa në të ardhmen mbetet në fuqi derisa ai të shuhet nëpërmjet konvertimit, maturimit të instrumentit ose disa transaksioneve të tjera.
- 31 SNK 39 trajton matjen e aktiveve financiare dhe detyrimeve financiare. Instrumentet e kapitalit të vet janë instrumenta që evidentojnë një interes të mbetur në aktivet e një njësie ekonomike mbasi zbriten të gjitha detyrimet e saj. Për këtë, kur caktohet vlera fillestare kontabël e një instrumenti financiar të përbërë në përbërësin e kapitalit të vet dhe detyrimit, përbërësit të kapitalit të vet i shtohet shuma e mbetur mbasi zbriten nga vlera e drejtë e instrumentit si një i tërë shuma e përcaktuar veçmas për përbërësin e detyrimit. Vlera e çdo tipari derivativ (të tillë si një opsion për të blerë) të përfshirë në instrumentin financiar të përbërë përveç përbërësit të kapitalit të vet (të tillë si një opsion për të konvertuar në kapitalin e vet) përfshihet në përbërësin e detyrimit. Shuma e vlerave kontabël të caktuar për përbërësit e detyrimit dhe të kapitalit të vet në njohjen fillestare është gjithmonë e barabartë me vlerën e drejtë që do t'i jepej instrumentit si një i tërë. Nuk ka asnjë fitim ose humbje nga njohja fillestare veçmas e përbërësve të instrumentit.
- 32 Sipas metodës së përshkruar në paragrafin 31, emetuesi i një obligacioni të konvertueshëm në aksione të zakonshme fillimisht përcakton vlerën kontabël të përbërësit detyrim duke matur vlerën e drejtë të një detyrimi të ngjashëm (përfshirë çdo tipar derivativ jo-kapital i vet të trupëzuar) që nuk ka një përbërës të kapitalit të vet që e shoqëron. Vlera kontabël e instrumentit të kapitalit të vet që përfaqëson opsionin për të konvertuar instrumentin me aksione të zakonshme më pas përcaktohet duke zbritur vlerën e drejtë të detyrimit financiar nga vlera e drejtë e instrumentit financiar të përbërë si një i tërë.

Aksionet e thesarit (shih gjithashtu paragrafin AG36)

- 33 Në qoftë se një njësi ekonomike riblen instrumentet e kapitalit të vet, këto instrumenta ('aksionet e thesarit') duhet të zbriten nga kapitali i vet. Nuk njihet asnjë fitim ose humbje në rezultat nga blerja, shitja, emetimi ose anulimi i instrumentave të kapitalit të vet të një njësie ekonomike. Këto aksione të thesarit mund të blihen dhe mbahen nga njësia ekonomike ose nga antarë të tjerë të grupit të konsoliduar. Shuma e paguar ose e arkëtuar duhet të njihet drejtpërdrejt në kapitalin e vet.
- 34 Shuma e aksioneve të thesarit të mbajtura jepet në informacionet shpjeguese veçmas qoftë në fletën e bilancit ose qoftë në shënimet shpjeguese, në përputhje me SNK 1 *Paraqitja e Pasqyrave Financiare*. Njësia ekonomike jep informacione shpjeguese në përputhje me SNK 24 *Dhënia e Informacioneve Shpjeguese për Palët e Lidhura* në qoftë se njësia ekonomike riblen instrumentet e kapitalit të vet nga palët e lidhura.

Interesa, dividendë, humbje dhe fitime (shih gjithashtu paragrafin AG37)

- 35 **Interesa, dividendë, humbje dhe fitime që lidhen me një instrument financiar ose një përbërës që është një detyrim financiar duhet të njihen si e ardhur ose si shpenzim në fitim ose humbje. Shpërndarjet tek zotëruesit e një instrumenti të kapitalit të vet duhet të debitohen nga njësia ekonomike drejtpërdrejt në kapitalin e vet, neto nga çdo përfitim i tatimit mbi të ardhurat të lidhur me to. Kostot e transaksionit të një transaksioni të kapitalit të vet duhet të kontabilizohen si një zbritje nga kapitali i vet, neto nga çdo përfitim i tatimit mbi të ardhurat i lidhur me të.**
- 36 Klasifikimi i një instrumenti financiar si një detyrim financiar ose si një instrument i kapitalit të vet përcakton nëse interesi, dividendët, humbjet dhe fitimet e lidhura me këtë instrument njihen si e ardhur ose si shpenzim në fitim ose humbje. Kështu, pagesat e dividendit për aksionet të njohura tërësisht si detyrime njihen si shpenzime në të njëjtën mënyrë si interesi për një obligacion. Në mënyrë të ngjashme, fitimet ose humbjet që shoqërojnë shpërbllimin ose rifinancimin e detyrimeve financiare njihen në fitim ose humbje, ndërsa shpërbllimet ose rifinancimet e instrumentave të kapitalit të vet njihen si ndryshime në kapitalin e vet. Ndryshimet në vlerën e drejtë të një instrumenti të kapitalit të vet nuk njihen në pasqyrat financiare.
- 37 Njësia ekonomike në mënyrë tipike pëson kosto të ndryshme në emetimin ose në blerjen e instrumentave të kapitalit të vet. Këto kosto mund të përfshijnë tarifën e regjistrimit dhe tarifën e tjera rregullatore, shumën e paguar për këshilltarët ligjorë, kontabël ose profesionistë të tjerë, kostot e shtypshkrimit dhe taksat e pullës. Kostot e transaksionit të një transaksioni të kapitalit të vet kontabilizohen si një zbritje nga kapitali i vet (neto nga çdo përfitim i lidhur i tatimit mbi të ardhurat) për aq sa ato janë kosto rritëse drejtpërdrejt të atribueshme për transaksionin e kapitalit të vet që nuk mund të shmangeshin. Kostot e një transaksioni të kapitalit të vet që është abandonuar njihen si shpenzim.
- 38 Kostot e transaksionit që lidhen me emetimin e një instrumenti financiar të përbërë shpërndahen për përbërësin e detyrimit dhe për përbërësin e kapitalit të vet të instrumentit në proporcion me shpërndarjen e të ardhurave. Kostot e transaksionit që lidhen bashkarisht me më shumë se një transaksion (për shembull, kostot e një oferte të përbashkët të disa aksioneve dhe një listimi në bursë të aksioneve të tjera) shpërndahen në këto transaksione duke përdorur një bazë shpërndarje që është racionale dhe e qëndrueshme me transaksione të ngjashme.
- 39 Shuma e kostove të transaksionit e kontabilizuar si një zbritje nga kapitali i vet gjatë periudhës jepet në informacionet shpjeguese veçmas sipas SNK 1. Shuma e lidhur e tatimeve mbi të ardhurat e njohur drejtpërdrejt në kapitalin e vet përfshihet në shumën e mbledhur të tatimit mbi të ardhurat aktual dhe të shtyrë të kredituar ose regjistruar në kapitalin e vet e cila jepet në informacionet shpjeguese sipas SNK 12 *Tatimet mbi të Ardhurat*.
- 40 Dividendët e klasifikuar si shpenzime mund të paraqiten në pasqyrën e të ardhurave e shpenzimeve qoftë me interesin në detyrimet e tjera ose qoftë si zë i veçantë. Përveç kërkesave të këtij Standardi, dhënia e informacioneve për interesin dhe dividendët është subjekt i kërkesave të SNK 1 dhe SNRF 7. Në disa rrethana, për arsye se ka diferencë mes interesit dhe dividendëve, në lidhje me çështje të tilla si zbritshmëria tatimore, është e dëshirueshme të jepen informacione të veçanta për to në pasqyrën e të ardhurave e shpenzimeve. Dhënia e informacioneve shpjeguese për efektet tatimore bëhet në përputhje me SNK 12.
- 41 Fitimet dhe humbjet që lidhen me ndryshimet në vlerat kontabël neto të një detyrimi financiar njihen si e ardhur ose si shpenzim në fitimin ose humbjen edhe kur ato lidhen me një instrument që përmban një të drejtë për interesin e mbetur në aktivet e njësive ekonomike në këmbim të mjeteve monetare ose aktivi financiar tjetër (shih paragrafin 18(b)). Sipas SNK 1 njësia ekonomike paraqet çdo fitim ose humbje që vjen nga rimatja e një instrumenti të tillë veçmas në pamjen e parë të pasqyrës së të ardhurave e shpenzimeve kur kjo është përkatëse për të shpjeguar performancën e njësive ekonomike.

Kompensimi i një aktivi financiar dhe një detyrimi financiar (shih gjithashtu paragrafët AG38 dhe AG39)

- 42 **Një aktiv financiar dhe një detyrim financiar duhet të kompensohet dhe shuma neto paraqitet në bilanc atëhere, dhe vetëm atëhere kur, njësia ekonomike:**
- (a) aktualisht ka një të drejtë të ligjshme të zbatueshme për të kompensuar shumën e njohura; dhe
 - (b) synon ose të shlyejë mbi një bazë neto, ose të realizojë aktivin dhe të shlyejë detyrimin njëkohësisht.

Për kontabilizimin e transferimit të një aktivi financiar që nuk përcaktohet për t'u çrregjistruar, njësia ekonomike nuk e kompenzon aktivin e transferruar dhe detyrimin që e shoqëron (shih SNK 39, paragrafi 36).

- 43 Ky Standard kërkon paraqitjen e aktiveve financiare dhe detyrimeve financiare mbi një bazë neto kur kjo pasqyron flukset e mjeteve monetare të pritshme në të ardhmen të njësisë ekonomike nga shlyerja e dy ose më shumë instrumentave financiarë të veçantë. Kur njësia ekonomike ka të drejtë të arkëtojë ose të paguajë një shumë neto të vetme dhe synon ta bëjë kështu, ajo në fakt ka, vetëm një aktiv financiar ose detyrim financiar të vetëm. Në rrethana të tjera, aktivet financiare dhe detyrimet financiare paraqiten veçmas nga njëri tjetri në përputhjet me karakteristikat e tyre si burime ose detyrime të njësisë ekonomike.
- 44 Kompensimi i një aktivi financiar të njohur dhe i një detyrimi financiar të njohur dhe paraqitja e shumës neto ndryshon nga çrregjistrimi i një aktivi financiar ose një detyrimi financiar. Ndërsa kompensimi nuk sjell njohjen e një fitimi ose humbje, çrregjistrimi i një instrumenti financiar jo vetëm që rezulton në heqjen e elementit të njohur më parë nga bilanci por gjithashtu mund të rezultojë në njohjen e një fitimi ose humbje.
- 45 Një e drejtë për të kompensuar është një e drejtë ligjore e debitorit, nëpërmjet kontratës ose akt tjetër, për të shlyer ose ndryshe eliminuar të gjithë ose një pjesë të një shume detyrimi ndaj një kreditori duke zbatuar kundrejt kësaj shume një shumë detyrimi prej kreditorit. Në rrethana të pazakonta, një debitor mund të ketë një të drejtë ligjore të zbatojë një shumë detyrimi nga një palë e tretë kundrejt shumës së detyrimit për një kreditor me kusht që të ketë një marrëveshje mes të tre palëve që përcakton qartë të drejtën e debitorit për kompensim. Për arsye se e drejta e kompensimit është një e drejtë ligjore, duhet të mbahet parasysh se kushtet që mbështesin të drejtën mund të ndryshojnë nga një juridiksion në tjetrin si edhe duket të mbahet parasysh legjislati i zbatueshëm në lidhje me marrëdhëniet mes palëve.
- 46 Ekzistenca e një të drejtë të detyrueshme për të kompensuar një aktiv financiar dhe një detyrim financiar ndikon të drejtat dhe detyrimet që shoqërojnë një aktiv financiar dhe një detyrim financiar dhe mund të ndikojë në ekspozimin e njësisë ekonomike ndaj rrezikut të kredisë dhe të likuiditetit. Megjithatë, ekzistenca e të drejtës, në vetvete, nuk është një bazë e mjaftueshme për kompensimin. Në mungesë të një synimi për t'a ushtruar të drejtën ose për të shlyer njëkohësisht, shuma dhe afatet e flukseve të mjeteve monetare në të ardhmen të njësisë ekonomike nuk ndikohen. Kur njësia ekonomike synon të ushtrtojë të drejtën ose të shlyejë njëkohësisht, paraqitja e aktivit dhe detyrimit mbi një bazë neto pasqyron në mënyrë më të përshtatshme shumën dhe afatet e pritshme të flukseve monetare në të ardhmen, si edhe rreziqet ndaj të cilave ekspozohen këto flukse monetare. Synimi nga njëra palë ose nga të dyja palët për të shlyer mbi një bazë neto pa një të drejtë ligjore për ta bërë këtë nuk është i mjaftueshëm për të justifikuar kompensimin sepse të drejtat dhe detyrimet që i shoqërojnë aktivet financiare dhe detyrimet financiare individuale mbeten të pandryshuara.
- 47 Synimet e njësisë ekonomike në lidhje me shlyerjen e aktiveve dhe detyrimeve të veçanta mund të ndikohen nga praktikatat normale të biznesit të saj, kërkesat e tregjeve financiare dhe rrethana të tjera që mund të kufizojnë mundësinë për të shlyer neto ose për të shlyer njëkohësisht. Kur njësia ekonomike ka një të drejtë kompensimi, por nuk synon të shlyejë neto ose të realizojë aktivet dhe të shlyejë detyrimet njëkohësisht, efekti i të drejtës ndaj ekspozimit të rrezikut të kredisë të njësisë ekonomike jepet në informacionet shpjeguese në përputhje me paragrafin 36 të SNRF 7.
- 48 Shlyerja e njëkohëshme e dy instrumentave financiarë mund të ndodhë, për shembull, nëpërmjet operacionit të pastrimit në një treg financiar të organizuar ose një këmbimi ballë-për-ballë. Në këto rrethana flukset monetare, në fakt, janë ekuivalente me një shumë neto të vetme dhe nuk ka ndonjë ekspozim ndaj rrezikut të kredisë ose të likuiditetit. Në rrethana të tjera, njësia ekonomike mund të shlyejë dy instrumenta duke arkëtuar dhe duke paguar shuma të veçanta, duke u ekspozuar ndaj rrezikut të kredisë për shumën e plotë të aktivit ose ndaj rrezikut të likuiditetit për shumën e plotë të detyrimit. Këto ekspozime të rrezikut mund të jenë të rëndësishme megjithëse janë për një kohë të shkurtër. Prandaj, realizimi i një aktivi financiar dhe shlyerja e një detyrimi financiar trajtohen si të njëkohëshme vetëm kur transaksionet ndodhin në të njëjtin moment.
- 49 Kushtet e parashikuara në paragrafin 42 në përgjithësi nuk plotësohen dhe kompensimi zakonisht është i papërshtatshëm kur:
- disa instrumenta financiarë të ndryshëm përdoren për të krijuar tiparet e një instrumenti financiar të vetëm (një 'instrument sintetik');
 - aktivet financiare dhe detyrimet financiare vijnë nga instrumenta financiarë që kanë të njëjtin rrezik primar të ekspozimit (për shembull, aktivet dhe detyrimet brenda një portofoli të kontratave të ardhëshme ose instrumentave të tjerë derivativë) por përfshijnë palë të ndryshme;
 - aktivet financiare ose aktive të tjera vendosen si kolateral për detyrime financiare pa-përdorim;
 - aktivet financiare mbahen veçmas në trust nga një debitor për qëllimin e shlyerjes së një detyrimi pa qënë pranuar nga kreditori se këto aktive mund të përdoren për shlyerjen e detyrimit (për shembull, një marrëveshje fondi të ngurtësuar); ose
 - detyrimet e ndodhura si rezultat i ngjarjeve që sjellin humbje të cilat pritet të rikuperohen nga një palë e tretë nëpërmjet një pretendimi të bërë sipas një kontrate sigurimi.
- 50 Njësia ekonomike që ndërmerr një numër transaksionesh instrumenti financiar me një palë të vetme mund të përfundojë një 'marrëveshje patronazhi kompensimi' me këtë palë. Kjo marrëveshje parashikon një shlyerje neto

të vetme për të gjithë instrumentet financiarë të mbuluar nga marrëveshja në rastin e mungesë së, ose të mbarimit së vepruari të, secilës kontratë. Këto marrëveshje zakonisht përdoren nga institucionet financiare për të dhënë mbrojtje kundrejt humbjes në rastin e falimentimit ose rrethana të tjera që rezultojnë në një palë tjetër e cila bëhet e pamundur të plotësojë detyrimet e saj. Një marrëveshje patronazhi kompensimi zakonisht krijon të drejtën e kompensimit që bëhet e detyrueshme dhe ndikon realizimin ose shlyerjen e aktiveve financiarë dhe detyrimeve financiarë individualë vetëm nëse ndodh një ngjarje e caktuar ose në rrethana të tjera që nuk pritet të ndodhin në rrjedhën normale të biznesit. Një marrëveshje patronazhi kompensimi nuk përbën një bazë për kompensimin përveç se kur plotësohen të dy kriteret në paragrafin 42. Kur aktivet financiare dhe detyrimet financiare që janë pjesë e një marrëveshjeje patronazhi kompensimi nuk kompensohen, efekti i marrëveshjes ndaj ekspozimit të rrezikut të kredisë të njësisë ekonomike jepet në informacionet shpjeguese në përputhje me paragrafin 36 të SNRF 7.

Dhënia e informacioneve shpjeguese

51-95 [Fshirë]

Data e hyrjes në fuqi

- 96 Një njësi ekonomike duhet të zbatojë këtë Standard për periudhat vjetore që fillojnë më datën 1 janar 2005 e në vijim. Lejohet zbatimi para kësaj date. Njësia ekonomike nuk zbaton këtë Standard për periudhat që fillojnë para 1 janar 2005 nëse ajo gjithashtu nuk zbaton SNK 39 (nxjerrë në dhjetor 2003), përfshirë ndryshimet e nxjerrëa në mars 2004. Nëse një njësi ekonomike e zbaton këtë Standard për një periudhë që fillon përpara datës 1 janar 2005, ajo duhet të japë informacione shpjeguese për këtë fakt.
- 97 Ky Standard do të zbatohet retrospektivisht.

Shfuqizimi i deklarimeve të tjera

- 98 Ky Standard zëvendëson SNK 32 *Instrumentet Financiarë: Dhënia e Informacioneve Shpjeguese dhe Paraqitja* rishikuar në 2000.*
- 99 Ky Standard zëvendëson Interpretimet e mëposhtme:
- (a) KIS-5 *Klasifikimi i Instrumentave Financiarë—Provizionet për Shlyerjet e Kushtëzuara*;
 - (b) KIS-16 *Kapitali Aksionar—Instrumentet e Kapitalit të Vet të Riblera (Aksionet e Thesarit)*; dhe
 - (c) KIS-17 *Kapitali Vet—Kostot e një Transaksioni të Kapitalit të Vet*;
- 100 Ky Standard shfuqizon projekt KIS-D34 *Instrumentet Financiarë—Instrumenta ose të Drejta të Këmbyeshme nga Zotëruesi*.

* Në gusht 2005, BSNK zhvendosi të gjitha dhëniet e informacioneve shpjeguese që lidhen me instrumentet financiarë tek SNRF 7 *Instrumentet Financiarë: Dhënie Informacionesh Shpjeguese*.

Shtojcë

Udhëzues Zbatimi

SNK 32 Instrumentet Financiarë: Paraqitja

Kjo shtojcë është pjesë integrale e Standardit.

- AG1 Ky Udhëzues Zbatimi shpjegon zbatimin e aspekteve të veçanta të Standardit.
- AG2 Standardi nuk trajton njohjen ose matjen e instrumentave financiarë. Kërkesat rreth njohjes dhe matjes së aktiveve financiare dhe detyrimeve financiare paraqiten në SNK 39.

Përkufizime (paragrafet 11-14)

Aktivet financiare dhe detyrimet financiare

- AG3 Monedha (mjete monetare) është një aktiv financiar sepse paraqet mjetin e këmbimit dhe për këtë është baza mbi të cilën maten dhe njihen të gjitha transaksionet në pasqyrat financiare. Një depozitë e mjeteve monetare në një bankë ose institucion financiar të ngjashëm është një aktiv financiar sepse paraqet të drejtën kontraktuale të depozituesit për të marrë mjete monetare nga institucioni ose të lëshojë një çek ose instrument të ngjashëm kundrejt gjendjes së depozitës në favor të një kreditori për të paguar një detyrim financiar.
- AG4 Shembuj të zakonshëm të aktiveve financiare që paraqesin një të drejtë kontraktuale për të marrë mjete monetare në të ardhmen dhe detyrimet financiare korresponduese që paraqesin një detyrim kontraktual për të dhënë mjete monetare në të ardhmen janë:
- (a) llogaritë e arkëtueshme tregtare dhe llogaritë e pagueshme tregëtare;
 - (b) dëftesa të arkëtueshme dhe të pagueshme;
 - (c) hua të arkëtueshme dhe të pagueshme; dhe
 - (d) obligacione të arkëtueshme dhe të pagueshme;
- Në secilin rast, e drejta kontraktuale e njëjës palë për të marrë (ose detyrimi për të paguar) mjete monetare rakordon me detyrimin korrespondues të palës tjetër për të paguar (ose të drejtën për të marrë).
- AG5 Një lloj tjetër instrumenti financiar është ai për të cilin përfitimi ekonomik për t'u marrë ose për t'u dhënë është një aktiv financiar i ndryshëm nga mjeti monetar. Për shembull, një dëftesë e pagueshme me obligacione shtetërore i jep zotëruesit të drejtën kontraktuale për të marrë dhe emetuesit të detyrimit kontraktual detyrimin për të dhënë obligacione shtetërore, jo mjete monetare. Obligacionet janë aktive financiare sepse ato paraqesin detyrime për shtetin emetues për të paguar mjete monetare. Për këtë arsye, dëftesa është një aktiv financiar i zotëruesit të dëftesës dhe një detyrim financiar i emetuesit të dëftesës.
- AG6 Instrumentet e borxhit 'pa afat' (të tilla si obligacionet "e vazhdueshme", borxhet e pasiguruara dhe dëftesa e kapitalit) zakonisht i japin zotëruesit të drejtën kontraktuale për të marrë pagesa në llogari të interesit në data fikse që shtrihen në një të ardhme të pafundme, qoftë pa pasur të drejtën për të marrë një përfitim nga principali ose qoftë një të drejtë për përfitim nga principali sipas kushteve që e bëjnë atë shumë pak të mundshme ose shumë larg në të ardhmen. Për shembull, një njësi ekonomike mund të emetojë një instrument financiar duke kërkuar që të bëjë pagesa vjetore pa afat të barabarta me një përqindje intersi 8 përqind të zbatuar ndaj një shume principali të caktuar për 1,000 NjM.* Duke supozuar se 8 përqind është përqindja e interesit e tregut për instrumentet kur emetohen, emetuesi merr përsipër një detyrim kontraktual për të bërë një rrjedhë pagesash interesi në të ardhmen duke pasur një vlerë të drejtë (vlerë aktuale) prej 1,000 NjM në njohjen fillestare. Zotëruesi dhe emetuesi i instrumentit kanë respektivisht një aktiv financiar dhe një detyrim financiar.
- AG7 Një e drejtë kontraktuale ose një detyrim kontraktual për të marrë, për të dhënë ose për të këmbyer instrumentet financiar në vetvete është një instrument financiar. Një zinxhir i të drejtave kontraktuale ose detyrimeve kontraktuale plotëson përkufizimin e një instrumenti financiar në qoftë se ai do të çojë në fund të fundit në arkëtimin ose pagesën e mjeteve monetare ose në blerjen ose në emetimin e një instrumenti të kapitalit të vet.
- AG8 Mundësia për të ushtruar një të drejtë kontraktuale ose kërkesa për të kënaqur një detyrim kontraktual mund të jetë absolute, ose ajo mund të jetë e kushtëzuar nga ndodhja e një ngjarje në të ardhmen. Për shembull, një

* Në këtë udhëzues, shumat monetare janë dhënë në 'njësi monetare' (NJM).

garanci financiare është një e drejtë kontraktuale e huadhënësit për të marrë mjete monetare nga garantuesi dhe një detyrim korrespondues kontraktual i garantuesit për të paguar huadhënësin, në qoftë se huamarrësi nuk arrin të paguajë. E drejta dhe detyrimi kontraktual ekziston për arsye se një transaksion ose ngjarje në të shkuarën (supozimi i të garantuarit), edhe mundësia e huadhënësit për të ushtruar të drejtën e tij edhe kërkesa për garantuesin për të vepruar sipas detyrimeve të tij janë të dyja të kushtëzuara nga një veprim në të ardhmen të mos pagesës nga huamarrësi. Një e drejtë dhe detyrim i kushtëzuar plotëson përkufizimin e një aktivi financiar dhe një detyrimi financiar, edhe pse të tilla aktive dhe detyrime jo gjithmonë njihen në pasqyrat financiare. Disa prej këtyre të drejtave dhe detyrimeve të kushtëzuara mund të jenë kontratat e sigurimeve brenda objektit të SNRF 4.

- AG9 Sipas SNK 17 *Qeratë* një qera financiare trajtohet kryesisht si një titull i qeradhënësit për të marrë dhe një detyrim i qeramarrësit për të paguar, një rrjedhë pagesash që në thelb janë të njëjta me përzierjen e pagesave të principalit dhe interesit sipas një marrëveshje huaje. Qeradhënësi kontabilizon investimin e tij në shumën e arkëtueshme sipas kontratës së qerasë dhe jo vetë aktivin e dhënë me qera. Një qera e zakonshme, në anën tjetër, trajtohet kryesisht si një kontratë e paplotësuar që angazhon qeradhënësin të japë në përdorim një aktiv në periudhat e ardhshme në këmbim të një shume të ngjashme me një tarifë për një shërbim. Qeradhënësi vazhdon të kontabilizojë vetë aktivin e dhënë me qera dhe jo ndonjë shumë të arkëtueshme në të ardhmen sipas kontratës. Përkatësisht, një qera financiare trajtohet si një instrument financiar dhe një qera e zakonshme nuk trajtohet si një instrument financiar (përveç se kur trajtohen pagesat e veçanta aktualisht të kryera dhe të pagueshme).
- AG10 Aktivet fizike (të tilla si inventarët, aktivet afatgjatë materialë), aktivet e dhënë me qera dhe aktivet jo-materiale (të tilla si patentat dhe markat tregëtare) nuk janë aktive financiare. Kontrolli i këtyre aktiveve fizike dhe jo-materiale krijon një mundësi për të gjeneruar një fluks hyrje të mjeteve monetare ose ndonjë tjetër aktiv financiar, por ai nuk krijon një të drejtë aktuale për të marrë mjete monetare ose një aktiv tjetër financiar.
- AG11 Aktivet (të tilla si shpenzimet e parapaguara) për të cilat përfitimi ekonomik në të ardhmen është marrja e mallrave ose shërbimeve dhe jo e drejta për të marrë mjete monetare ose ndonjë aktiv financiar tjetër, nuk janë aktive financiare. Në mënyrë të ngjashme, elementë të tillë si të ardhurat e shtyra dhe shumica e detyrimeve të garantisë nuk janë detyrime financiare sepse fluksi i daljes së përfitimeve ekonomike që i shoqëron ato është lëvrimin i mallrave dhe shërbimeve dhe jo një detyrim kontraktual për të paguar me mjete monetare ose ndonjë aktiv financiar tjetër.
- AG12 Detyrimet ose aktivet që nuk janë kontraktuale (të tilla si tatimet mbi të ardhurat që krijohen si rezultat i kërkesave të legjislacionit të vendosura nga qeveritë) nuk janë detyrime financiare ose aktive financiare. Kontabiliteti i tatimeve mbi të ardhurat trajtohet në SNK 12. Në mënyrë të ngjashme, detyrimet konstruktive, siç përkufizohen në SNK 37 *Provizionet, Pasivet e Kushtëzuara dhe Aktivet e Kushtëzuara*, nuk krijohen nga kontrata dhe nuk janë detyrime financiare.

Instrumentet e kapitalit të vet

- AG13 Shembuj të instrumentave të kapitalit të vet përfshijnë aksionet e zakonshme jo të kthyeshëm, disa lloje të aksioneve preferenciale (shih paragrafët AG25 dhe AG26) dhe garancitë ose opsionet me shkrim për të blerë të cilët lejojnë zotëruesin të nënshkruajë ose blejë një numër fiks të aksioneve të zakonshme jo të kthyeshme të njësisë ekonomike emetuese me një shumë fikse mjeteve monetare ose ndonjë aktiv tjetër financiar. Detyrimi i njësisë ekonomike për të emetuar ose blerë një numër fiks të instrumentave të kapitalit të vet në këmbim të një shume fikse mjeteve monetare ose ndonjë aktivi tjetër financiar është një instrument i kapitalit të vet të njësisë ekonomike. Megjithatë, në qoftë se një kontratë përmban një detyrim për njësinë ekonomike të paguajë mjete monetare ose ndonjë aktiv tjetër financiar, ai gjithashtu krijon një detyrim me vlerën aktuale të shumës së riblerjes (shih paragrafin AG27(a)). Një emetues i aksioneve të zakonshme jo të kthyeshme merr përsipër një detyrim kur ai vepron zyrtarisht për të bërë një shpërndarje dhe bëhet ligjërish i detyruar ndaj aksionerëve për të vepruar kështu. Ky mund të jetë rasti pas deklarimit të një dividendi ose kur njësinë ekonomike po likuidohet dhe çdo aktiv që mbetet mbas plotësimit të detyrimeve bëhet i shpërndarshëm për aksionerët.
- AG14 Një opsion për të blerë i blerë ose ndonjë kontratë tjetër e ngjashme e blerë nga një njësi ekonomike që i jep të drejtën për të riblerë një numër fiks të instrumentave të kapitalit të vet në këmbim të lëvrimit të një shume fikse mjeteve monetare ose ndonjë aktivi tjetër financiar nuk është një aktiv financiar i njësisë ekonomike. Përkundrazi, çdo shumë e paguar për këtë kontratë i zbritet kapitalit të vet.

Instrumentet financiarë derivativë

- AG15 Instrumentet financiarë përfshijnë instrumentet primarë (të tillë si llogaritë e arkëtueshme, llogaritë e pagueshme dhe instrumentet e kapitalit të vet) dhe instrumentet financiarë derivativë (të tillë si opsionet financiare, kontratat e së ardhmes dhe kontratat fikse të së ardhmes, shkëmbimet e përqindjeve të interesit dhe shkëmbimet e monedhave). Instrumentet financiarë derivativë plotësojnë përkufizimin e një instrumenti financiar dhe, për këtë arsye, janë brenda objektit të këtij Standardi.

- AG16 Instrumentet financiarë derivativë krijojnë të drejta dhe detyrime që kanë efektin e transferimit mes palëve të instrumentit të një ose më shumë rreziqeve financiare të brendshme në një instrument financiar primar mbështetës. Në zanafillë, instrumentet financiarë derivativë i japin njëerës palë një të drejtë kontraktuale për të këmbyer aktive financiare ose detyrime financiare me një palë tjetër sipas kushteve që janë potencialisht të favorshme, ose një detyrim kontraktual për të këmbyer aktive financiare ose detyrime financiare me një palë tjetër sipas kushteve që janë potencialisht jo të favorshme. Megjithatë, ato në përgjithësi* nuk rezultojnë në një transferim të instrumentit financiar primar mbështetës në fillimin e kontratës, as nuk ka domosdoshmërisht të tillë transferim me maturimin e kontratës. Disa instrumenta përmbajnë edhe të drejtën edhe detyrimin për të bërë një këmbim. Për arsye se kushtet e këmbimit janë përcaktuar në zanafillën e instrumentit derivativ, derisa çmimet në tregjet financiare ndryshojnë këto kushte mund të bëhen ose të favorshme ose jo të favorshme.
- AG17 Një opsjon për shitur ose për të blerë për të këmbyer aktive financiare ose detyrime financiare (dmth instrumenta financiarë përveç instrumentave të kapitalit të vet të njësisë ekonomike) i jep zotëruesit të drejtën për të marrë potencialisht përfitime ekonomike në të ardhmen që shoqërojnë ndryshimet në vlerën e drejtë të instrumentit financiar që mbështet kontratën. Nga ana tjetër, shkruesi i një opsioni merr përsipër një detyrim për të hequr dorë potencialisht nga përfitimet ekonomike në të ardhmen ose të pësojë potencialisht humbje në përfitimet ekonomike që shoqërojnë ndryshimet në vlerën e drejtë të instrumentit financiar mbështetës. E drejta kontraktuale e zotëruesit dhe detyrimi i shkruesit plotësojnë respektivisht përkufizimin e një aktivi financiar dhe një detyrimi financiar. Instrumenti financiar që mbështet një kontratë opsioni mund të jetë çdo aktiv financiar, përfshirë aksionet në njësitë e tjera ekonomike dhe instrumentet që sjellin interes. Një opsjon mund të kërkojë që shkruesi të emetojë një instrument borxhi, dhe jo të transferojë një aktiv financiar, por instrumenti që mbështet opsionin duhet të përbëjë një aktiv financiar për zotëruesin në qoftë se opsioni do të ushtrohej. E drejta e zotëruesit të opsionit për të këmbyer aktiv financiar sipas kushteve potencialisht të favorshme dhe detyrimi i shkruesit për të këmbyer aktivin financiar sipas kushteve potencialisht jo të favorshme janë të dallueshme nga aktivi financiar mbështetës për t'u këmbyer me ushtrimin e opsionit. Natyra e të drejtës së zotëruesit dhe e detyrimit të shkruesit nuk ndikohen nga gjasat që opsioni do të ushtrohet apo jo.
- AG18 Një shembull tjetër i një instrumenti financiar derivativ është një kontratë e së ardhmes që do të shlyhet për gjashtë muaj në të cilën njëra palë (blerësi) premtan të lëvrojë 1,000,000 NjM me mjete monetare në këmbim të 1,000,000 NjM të vlerës nominale të obligacioneve shtetërore me normë fikse, dhe pala tjetër (shitësi) premtan të lëvrojë 1,000,000 NjM vlerë nominale të obligacioneve shtetërore me normë fikse në këmbim të 1,000,000 NjM mjete monetare. Gjatë gjashtë muajve, të dyja palët kanë një të drejtë kontraktuale dhe një detyrim kontraktual për të këmbyer instrumentet financiarë. Në qoftë se çmimi i tregut i obligacioneve shtetërore rritet mbi 1,000,000 NjM, kushtet do të jenë të favorshme për blerësin dhe jo të favorshme për shitësin; në qoftë se çmimi i tregut bie nën 1,000,000 NjM, efekti do të jetë i kundërt. Blerësi ka një të drejtë kontraktuale (një aktiv financiar) të ngjashme me të drejtën sipas një opsioni për të blerë të zotëruar dhe një detyrim kontraktual (një detyrim financiar) të ngjashëm me detyrimin sipas një opsioni për të shitur me shkrim; shitësi ka një të drejtë kontraktuale (një aktiv financiar) të ngjashme me të drejtën sipas një opsioni për të shitur të zotëruar dhe një detyrim kontraktual (një detyrim financiar) të ngjashëm me detyrimin sipas një opsioni për të blerë me shkrim. Si edhe në rastin e opsioneve, këto të drejta dhe detyrime kontraktuale përbëjnë aktive financiare dhe detyrime financiare të veçanta dhe të dalluara nga instrumentet financiar mbështetës (obligacionet dhe mjete monetare për t'u këmbyer). Të dyja palët në një kontratë të së ardhmes kanë një detyrim ta kryejnë në një kohë të rënë dakord, ndërsa kryerja sipas një kontrate opsioni ndodh vetëm në qoftë se dhe kur zotëruesi i opsionit zgjedh ta ushtrojë atë.
- AG19 Shumë lloje të tjera instrumentash derivativë përmbajnë një të drejtë ose një detyrim për të bërë një këmbim në të ardhmen, përfshirë këmbimet e përqindjeve të interesit dhe monedhës, përqindja e interesit tavan, të kufizuar dhe dysheme, angazhime huaje, emetimi i dëftesave dhe letrave të kredisë. Një kontratë këmbimi të përqindjes së interesit mund të shihet si një variacion i kontratës së të ardhmes në të cilën palët bien dakord të bëjnë një seri këmbimesh në të ardhmen të shumave në mjete monetare, një shumë e llogaritur duke ju referuar një përqindje interesi që luhetet dhe tjetra duke ju referuar një përqindje interesi fikse. Kontratat e së ardhmes janë një tjetër variacion i kontratave forward, që ndryshojnë kryesisht në atë që kontratat janë të standardizuara dhe tregtohen me një këmbim.

Kontratat për të blerë ose shitur elementë jo financiarë (paragrafët 8-10)

- AG20 Kontratat për të blerë ose për të shitur elementë jo financiarë nuk plotësojnë përkufizimin e instrumentave financiarë sepse e drejta kontraktuale e njëerës palë për të marrë një aktiv jo financiar ose shërbim dhe detyrimi korrespondues i palës tjetër nuk vendosin një të drejtë ose detyrim aktual për asnjërën palë për të marrë, lëvruar

* Kjo është e vërtetë për shumicën, por jo të gjithë derivativët, psh në disa këmbime të përqindjes së interesit të monedhave të kryqëzuara principali këmbet në fillim (dhe ri-këmbet në maturim).

ose këmbyer një aktiv financiar. Për shembull, kontratat që parashikojnë shlyerjen vetëm duke marrë ose dhënë një element jo financiar (psh një opsjon, kontratë e së ardhmes ose kontratë forward për argjend) nuk janë instrumenta financiarë. Shumë kontrata mallrash janë të këtij lloji. Disa janë të standardizuara në formë dhe tregtohen në tregje të organizuara pak a shumë në të njëjtën pamje si disa instrumenta financiarë derivativë. Për shembull, një kontratë e së ardhmes e një malli mund të blihet dhe shitet menjëherë për mjete monetare sepse ajo listohet për t'u tregtuar në një treg këmbimi dhe mund të ndryshojë duar shumë herë. Megjithatë, palët që blejnë dhe shesin kontratën, në fakt, janë duke tregëtuar mallin mbështetës në fjalë. Aftësia për të blerë ose shitur një kontratë malli me mjete monetare, lehtësia me të cilën ajo mund të blihet apo të shitet dhe mundësia e negocimit të shlyerjes me mjete monetare të detyrimit për të marrë ose dhënë mallin nuk ndryshon karakterin themelor të kontratës në atë mënyrë që të krijojë një instrument financiar. Megjithatë, disa kontrata për të blerë ose shitur elementë jo financiarë që mund të shlyhen neto me ose duke këmbyer instrumenta financiarë, ose në të cilat elementi jo financiar është menjëherë i konvertueshëm në mjete monetare, janë brenda objektit të Standardit sikur ato të ishin instrumenta financiarë (shih paragrafin 8).

- AG21 Një kontratë që përmban marrjen ose dhënien e aktiveve fizikë nuk krijon një aktiv financiar të njëjës palë dhe një detyrim financiar të palës tjetër përveçse kur çdo pagesë korresponduese shtyhet mbas datës në të cilën janë transferuar aktivet fizike. Ky është rasti i blerjes ose shitjes së mallrave me kredi tregtare.
- AG22 Disa kontrata janë të lidhura me mallra, por nuk përmbajnë shlyerje nëpërmjet marrjes ose dhënies fizike të mallit. Ato parashikojnë shlyerje nëpërmjet pagesave me mjete monetare që përcaktohen në përputhje me një formulë në kontratë dhe jo nëpërmjet pagesës së shumave fikse. Për shembull, shuma e principalit të një obligacioni mund të llogaritet duke zbatuar çmimin e tregut të naftës në datën e maturimit të obligacionit me një sasi fikse të naftës. Principali indekskohet duke ju referuar një çmimi malli, por shlyhet vetëm me mjete monetare. Kjo kontratë përbën një instrument financiar.
- AG23 Përkufizimi i një instrumenti financiar gjithashtu i përshtatet një kontrate që krijon një aktiv jo financiar ose detyrim jo financiar si shtesë e një aktivi financiar ose detyrimi financiar. Instrumente të tillë financiarë shpesh i japin një palë një opsjon për të këmbyer një aktiv financiar me një aktiv jo financiar. Për shembull, një obligacion i lidhur me naftën mund t'i japë zotëruesit të drejtën të marrë një rrjedhë pagesash interesi periodik fiks dhe një shumë fikse mjeteve monetare në maturim, me opsionin për të këmbyer shumën e principalit me një sasi naftë fikse. Se sa i dëshirueshëm është ushtrimi i këtij opsioni do të ndryshojë nga koha në kohë në varësi të vlerës së drejtë të naftës me raportin e këmbimit të mjeteve monetare me naftë (çmimi i këmbimit) në përmbajtje të obligacionit. Synimet e zotëruesit të obligacionit në lidhje me ushtrimin e opsionit nuk ndikojnë thelbin e aktiveve përbërëse. Aktivit financiar i zotëruesit dhe detyrimi financiar i emetuesit e bëjnë obligacionin një instrument financiar, pavarësisht nga krijimi gjithashtu i llojeve të tjera të aktiveve dhe detyrimeve.
- AG24 [Fshirë]

Paraqitja

Detyrimet dhe kapitali i vet (paragrafët 15-27)

Pa detyrimin kontraktual për të dhënë mjete monetare ose aktiv tjetër financiar (paragrafi 17-20)

- AG25 Aksionet preferenciale mund të emetohen me të drejta të ndryshme. Për të përcaktuar nëse një aksion preferencial është një detyrim financiar ose një instrument i kapitalit të vet, një emetues vlerëson të drejtat e veçanta që i bashkëngjiten aksionit për të përcaktuar nëse ai shfaq karakteristikën themelore të një detyrimi financiar. Për shembull, një aksion preferencial që jep shpërblim në një datë të veçantë ose në opsionin e zotëruesit përmban një detyrim financiar sepse emetuesi ka një detyrim për të transferuar aktivet financiare tek zotëruesi i aksionit. Paaftësia e mundëshme e një emetuesi për të kënaqur një detyrim për të rikthyer një aksion preferencial kur kjo i kërkohet të bëhet me kontratë, qoftë për arsye të mungesës së fondeve, një kufizimi ligjor ose pamjaftueshmërisë së fitimeve ose rezervave, nuk e mohon dot detyrimin. Një opsjon i emetuesit për të rikthyer aksionet me mjete monetare nuk kënaq përkufizimin e një detyrimi financiar sepse emetuesi nuk ka një detyrim aktual për të transferuar aktive financiare tek aksionerët. Në këtë rast, kthimi i aksioneve është vetëm në varësi të vendimit të emetuesit. Por mund të krijohet një detyrim kur emetuesi i aksioneve ushtron opsionin e tij, zakonisht duke njoftuar zyrtarisht aksionerët për një synim të tijin për të kthyer aksionet.
- AG26 Kur aksionet preferenciale nuk janë të kthyeshme, klasifikimi i përshtatshëm përcaktohet nga të drejtat e tjera që i bashkëngjiten atyre. Klasifikimi bazohet në një vlerësim të thelbit të marrëveshjeve kontraktuale dhe përkufizimeve të detyrimit financiar dhe instrumentit të kapitalit të vet. Kur shpërndarjet tek zotëruesit e aksioneve preferenciale, qoftë kumulative ose jo-kumulative, janë në varësi të vendimit të emetuesit, aksionet janë instrumenta të kapitalit të vet. Klasifikimi i aksionit preferencial si instrument i kapitalit të vet ose si një detyrim financiar nuk ndikohet nga, për shembull:

- (a) historia e bërjes së shpërndarjeve;
- (b) synimi për të bërë shpërndarje në të ardhmen;
- (c) ndikimi i mundshëm negativ në çmimin e aksioneve të zakonshme të emetuesit në qoftë se nuk bëhen shpërndarjet (për arsye të kufizimeve në pagimin e dividendëve për aksionet e zakonshme në qoftë se nuk paguhen dividendë për aksionet preferenciale);
- (d) shuma e rezervave të emetuesit;
- (e) pritshmëria e emetuesit për një fitim ose humbje të periudhës; ose
- (f) aftësia ose paaftësia e emetuesit për të ndikuar në shumën e fitimit ose humbjes së tij të periudhës.

Shlyerja me instrumenta të kapitalit të vet të njësisë ekonomike (paragrafi 21-24)

AG27 Shembujt e mëposhtëm ilustrjnë se si të klasifikohen llojet e ndryshme të kontratave për instrumentet e kapitalit të vet të njësisë ekonomike:

- (a) Një kontratë që do të shlyhet nga njësia ekonomike duke marrë ose duke dhënë një numër fiks të aksioneve të veta pa një shumë në të ardhmen, ose duke këmbyer të një numër fiks të aksioneve të veta për një shumë fikse të mjeteve monetare ose aktiv financiar tjetër, është një instrument i kapitalit të vet. Prandaj, çdo shumë e marrë ose e paguar për një kontratë të tillë i shtohet drejtpërdrejt ose i zbritet drejtpërdrejt kapitalit të vet. Një shembull është një opSION aksioni i emtuar që i jep palës tjetër një të drejtë për të blerë një numër fiks të aksioneve të njësisë ekonomike me një shumë fikse të mjeteve monetare. Megjithatë, në qoftë se kontrata kërkon që njësia ekonomike të blejë (kthejë) aksionet e veta për mjete monetare ose aktiv financiar tjetër në një datë fikse ose të përcaktuar ose me kërkesë, njësia ekonomike gjithashtu njih një detyrim financiar me vlerën aktuale të shumës së paguar. Një shembull është kur ka një detyrim të njësisë ekonomike sipas një kontrate të ardhëshme për të riblerë një numër fiks të aksioneve të vetat për një shumë fikse të mjeteve monetare.
- (b) Një detyrim i njësisë ekonomike për të blerë aksionet e veta për mjete monetare krijon një detyrim financiar me vlerën aktuale të shumës së paguar edhe kur numri i aksioneve që njësia ekonomike është e detyruar të riblejë nuk është fikse ose në qoftë se detyrimi kushtëzohet nga ushtrimi prej palës tjetër të një të drejte për të rigjykuar. Një shembull i një detyrimi të kushtëzuar është një opSION i emtuar që kërkon që njësia ekonomike të riblejë aksionet e veta me mjete monetare në qoftë se pala tjetër e ushtron opSIONIN.
- (c) Një kontratë që do të shlyhet me mjete monetare ose aktiv financiar tjetër është një aktiv financiar ose detyrim financiar edhe kur shuma e mjeteve monetare ose aktivi financiar tjetër që do të merret ose jepet bazohet në ndryshimet e çmimit të tregut të kapitalit të vet të njësisë ekonomike. Një shembull është një opSION aksioni që shlyhet neto me mjete monetare.
- (d) Një kontratë që do të shlyhet me një numër të ndryshueshëm të aksioneve të veta të njësisë ekonomike vlera e të cilëve është e barabartë me një shumë fikse ose një shumë e bazuar në ndryshimet e një variabli kryesor (psh çmimi i një malli), është një aktiv financiar ose një detyrim financiar. Një shembull është një opSION me shkrim për të blerë ar, që nëse ushtrohet, shlyhet neto me instrumentet e kapitalit të vet të njësisë ekonomike duke dhënë aq prej këtyre instrumentave sa janë të barabarta me vlerën e kontratës së opSIONIT. Një kontratë e tillë është një aktiv financiar ose një detyrim financiar edhe kur variabli mbështetës është çmimi i aksionit të vetë njësisë ekonomike dhe jo ari. Në mënyrë të ngjashme, një kontratë që do të shlyhet me një numër fiks të aksioneve të veta të njësisë ekonomike, por që të drejtat që i bashkëngjiten aksioneve do të ndryshojnë aq sa vlera e shlyerjes të jetë e barabartë me një shumë fikse ose një shumë të bazuar në ndryshimet e një variabli mbështetës, është një aktiv financiar ose një detyrim financiar.

Provizionet për shlyerjet e kushtëzuara (paragrafi 25)

AG28 Paragrafi 25 kërkon që në qoftë se një pjesë e një provizionit për shlyerje të kushtëzuar që mund të kërkojë shlyerje me mjete monetare ose aktiv financiar tjetër (ose në një mënyrë tjetër do të rezultonte në një instrument që është një detyrim financiar) nuk është i vërtetë, provizioni i shlyerjes nuk ndikon klasifikimin e një instrumenti financiar. Kështu, një kontratë që kërkon shlyerjen me mjete monetare ose një numër të ndryshueshëm të aksioneve të veta të njësisë ekonomike vetëm me ndodhjen e një ngjarje që është shumë e rrallë, shumë jo normale dhe me shumë pak mundësi për të ndodhur është një instrument i kapitalit të vet. Në mënyrë të ngjashme, shlyerja me një numër fiks të aksioneve të veta të njësisë ekonomike mund të jetë parashikuar me kontratë në rrethana jashtë kontrollit të njësisë ekonomike, por në qoftë se këto rrethana nuk kanë një mundësi të vërtetë për të ndodhur, është i përshtatshëm klasifikimi si një instrument i kapitalit të vet.

Trajtimi në pasqyrat financiare të konsoliduara

AG29 Në pasqyrat financiare të konsoliduara, njësia ekonomike paraqet interesat e pakicës – dmth interesat e palëve të tjera në kapitalin e vet dhe të ardhurat e filialeve të tij – në përputhje me SNK 1 dhe SNK 27. Kur klasifikojmë një instrument financiar (ose një përbërës të tij) në pasqyrat financiare të konsoliduara, njësia ekonomike shqyrton të gjitha kushtet dhe afatet të rëna dakord mes antarëve të grupit dhe zotëruesve të instrumentit për të përcaktuar nëse grupi si i tërë ka një detyrim për të dhënë mjete monetare ose aktiv financiar tjetër në lidhje me instrumentin ose për ta shlyer atë në një mënyrë që rezulton në klasifikimin si detyrim. Kur një filial në grup emeton një instrument financiar dhe shoqëria mëmë ose njësia ekonomike të tjera të grupit bien dakord për kushte shtesë me zotëruesit e instrumentit (psh një garanci), grupi mund të mos ketë fuqi vendim-marrje mbi shpërndarjet ose shpërblimin. Megjithëse filiali mund të klasifikojë përshtatshëm instrumentin pa pasur parasysh këto kushte shtesë në pasqyrat e tij financiare të veçanta, efekti i marrëveshjeve të tjera mes antarëve të grupit dhe zotëruesve të instrumentit merret parasysh në mënyrë që të sigurohet se pasqyrat financiare të konsoliduara pasqyrojnë kontratat dhe transaksionet e përfunduara nga grupi si i tërë. Për aq sa ka një provizion shlyerje ose detyrimi të tillë, instrumenti (ose përbërësi i tij që është subjekt i detyrimit) klasifikohet si një detyrim financiar në pasqyrat financiare të konsoliduara.

Instrumentet financiarë të përbërë (paragrafët 28-32)

AG30 Paragrafi 28 zbatohet vetëm për emetuesit e instrumentave financiar të përbërë derivativë. Paragrafi 28 nuk trajton instrumentet financiarë të përbërë nga këndvështrimi i zotëruesve. SNK 39 trajton ndarjen e derivativëve të trupëzuar nga këndvështrimi i zotëruesve të instrumentave financiarë të përbërë që përmbajnë tipare të borxhit dhe të kapitalit të vet.

AG31 Një formë e zakonshme e instrumentit financiar të përbërë është një instrument borxhi me një opSION konvertimi të përfshirë, të tillë si një obligacion i konvertueshëm me aksione të zakonshme të emetuesit, dhe pa ndonjë tipar tjetër të përfshirë të derivativit. Paragrafi 28 kërkon që emetuesi i këtij instrumenti financiar të paraqesë përbërësin e detyrimit dhe përbërësin e kapitalit të vet veças në bilanc, si mëposhtë:

- (a) Detyrimi i emetuesit që të bëjë një kalendar të pagesave të interesit dhe principalit është një detyrim financiar që ekziston për aq kohë sa instrumenti nuk është konvertuar. Në njohjen fillestare, vlera e drejtë e përbërësit të detyrimit është vlera aktuale e rrjedhës së përcaktuar me kontratë të flukseve monetare me përqindjen e interesit të zbatuar në atë kohë nga tregu për instrumentet e gjendjes së kredisë së krahasueshme dhe që japin në thelb të njëjtin fluks monetar, me të njëjtat kushte, por pa opSIONin e konvertimit.
- (b) Instrumenti i kapitalit të vet është një opSION i trupëzuar për të konvertuar detyrimin me kapitalin e vet të emetuesit. Vlera e drejtë e opSIONIT pëmban vlerën e tij në kohë dhe vlerën e tij të brendëshme, në se ka të tillë. Ky opSION ka vlerë në njohjen fillestare edhe kur është pa para.

AG32 Kur konvertohet një instrument i konvertueshëm në maturim, njësia ekonomike çregjistron përbërësin e detyrimit dhe e njëj atë si kapital i vet. Përbërësi fillestar i kapitalit të vet mbetet si kapital i vet (megjithëse ai mund të transferohet nga një zë i kapitalit të vet në një tjetër). Në maturim nuk ka fitim ose humbje nga konvertimi.

AG33 Kur njësia ekonomike shteron një instrument të konvertueshëm përpara maturimit nëpërmjet një shpërblimi të parakohshëm ose riblerjes në të cilin privilegjet fillestare të konvertimit janë të pandryshuara, njësia ekonomike shpërndan shumën e paguar dhe çdo kosto të transaksionit për riblerjen ose shpërblimin tek përbërësit e detyrimit dhe kapitalit të vet të instrumentit në datën e transaksionit. Metoda e përdorur për shpërndarjen e shumës së paguar dhe kostot e transaksionit në elementët përbërës është e njëjtë me atë të përdorur në shpërndarjen fillestare për të ndarë përbërësit e të ardhurave të marra nga njësia ekonomike kur u emetua instrumenti i konvertueshëm, në përputhje me paragrafët 28-32.

AG34 Sapo bëhet shpërndarja e shumës, çdo fitim ose humbje që rezulton trajtohet në përputhje me parimet kontabël të zbatueshme për përbërësin përkatës, si mëposhtë:

- (a) shumën e fitimit ose humbjes që lidhet me përbërësin e detyrimit njihet në fitim ose humbje; dhe
- (b) shumën e marrë në lidhje me përbërësin e kapitalit të vet njihet si kapital i vet.

AG35 Njësia ekonomike mund të ndryshojë kushtet e një instrumenti të konvertueshëm për të përfshirë konvertimin më të hershëm, për shembull duke ofruar një raport konvertimi më të favorshëm ose duke paguar shumën të tjera shtesë në rastin e konvertimit përpara një date të caktuar. Diferenca, në datën e ndryshimit të kushteve, mes vlerës së drejtë të shumës që merr zotëruesi nga konvertimi i instrumentit që i janë rishikuar kushtet dhe vlerës së drejtë të shumës që zotëruesi do të kishte marrë sipas kushteve fillestare njihet si një humbje në fitim ose humbje.

Aksionet e thesarit (paragrafët 33 dhe 34)

AG36 Instrumentet e kapitalit të vet të njësisë ekonomike nuk njihen si aktiv financiar pavarësisht nga arsyet për të cilat ato janë riblerë. Paragrafi 33 kërkon që njësia ekonomike që riblen instrumentet e kapitalit të vet të zbresë këto instrumenta të kapitalit të vet nga kapitali i vet. Megjithatë, kur njësia ekonomike mban kapitalin e vet për llogari të të tretëve, psh një institucion financiar që mban kapitalin e vet për llogari të klientëve, ka një marrëdhënie agjenti dhe si rezultat këto mbajtje nuk përfshihen në bilancin e njësisë ekonomike.

Interesa, dividendë, humbje dhe fitime (paragrafët 35-41)

AG37 Shembulli i mëposhtëm ilustron zbatimin e paragrafit 35 për instrumentin financiar të përbërë. Supozojmë se një aksion preferencial jo kumulativ është i rikthyeshëm me detyrim me mjete monetare për pesë vjet, por që dividendët janë të pagueshëm në varësi të vendimit të njësisë ekonomike përpara datës së shpërblimit. Ky instrument është një instrument financiar i përbërë, me përbërësin e detyrimit që është vlera aktuale e shumës së shpërblimit. Pjesa që i takon zbritjes për këtë përbërës njihet në fitim ose humbje dhe klasifikohet si shpenzim për interesa. Çdo dividendë të paguar lidhen me përbërësin e kapitalit të vet dhe, prandaj, njihen si një shpërndarje e fitimit ose humbjes. Një trajtim i ngjashëm zbatohet në qoftë se shpërblimi nuk është i detyrueshëm por në opsion të zotëruesit, ose në qoftë se aksioni ka qënë i detyrueshëm i konvertueshëm në një numër variabël të aksioneve të zakonshme llogaritur që të barazohet me një shumë fikse ose një shumë të bazuar në ndryshimet e një variabli mbështetës (psh mall). Megjithatë, në qoftë se ndonjë dividend i pa paguar i shtohet shumës së shpërblimit, i tërë instrumenti është një detyrim. Në këtë rast, çdo dividend klasifikohet si shpenzim për interesa.

Kompensimi i një aktivi financiar dhe një detyrimi financiar (paragrafët 42-50)

AG38 Për të kompensuar një aktiv financiar dhe një detyrim financiar, njësia ekonomike duhet të ketë aktualisht një të drejtë ligjore të detyrueshme që të kompensojë shumat e njohura. Njësia ekonomike mund të ketë një të drejtë të kushtëzuar të kompensojë shumat e njohura, të tilla si në një marrëveshje zotërimi me pozicion neto ose në disa forma të mos ndjekjes së borxhit, por këto të drejta janë të detyrueshme vetëm me ndodhjen e disa ngjarjeve në të ardhmen, zakonisht nga mosplotësimi i palës tjetër. Kështu, një marrëveshje e tillë nuk plotëson kushtet për kompensim.

AG39 Standardi nuk parashikon trajtim të veçantë për të ashtu quajturat 'instrumenta sintetik', të cilët janë grupe të instrumentave financiarë të veçanta të blera dhe të mbajtura për ndjekur karakteristikat e një instrumenti tjetër. Për shembull, një borxh afatgjatë në përqindje që luhatet i kombinuar me një këmbim përqindje interesi që përfshin marrjen e pagesave që luhaten dhe bërjen e pagesave fikse sintetizon një borxh afatgjatë me përqindje fikse. Secili prej instrumentave financiarë të veçantë që sëbashku përbëjnë një 'instrument sintetik' paraqet një të drejtë ose detyrim kontraktual me vetë kushtet dhe afatet e tij dhe secili mund të transferohet ose shlyhet veças. Secili instrument financiar i ekspozohet rreziqeve që mund të ndryshojnë nga rreziqet ndaj të cilave u ekspozohen instrumentet e tjerë financiarë. Prandaj, kur një instrument financiar në një 'instrument sintetik' është një aktiv dhe një tjetër është një detyrim, ato nuk kompensohen dhe nuk paraqiten në bilancin e njësisë ekonomike mbi një bazë neto përveç rastit kur ato plotësojnë kriteret e kompensimit në paragrafin 42.

Dhënia e informacioneve shpjeguese

Aktivet dhe detyrimet financiare me vlerën e drejtë nëpërmjet fitimit ose humbjes (paragrafi 94(f))

AG40 [Fshirë]