

Международен счетоводен стандарт (МСС) 32 Финансови инструменти: представяне

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета (Текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1274/2008 на Комисията от 17 декември 2008 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт (МСС) 1 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 53/2009 на Комисията от 21 януари 2009 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт (МСС) 32 и МСС 1 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 70/2009 на Комисията от 23 януари 2009 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Подобренията на международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 495/2009 на Комисията от 3 юни 2009 година изменящ Регламент (ЕО) № 1126/2008 относно приемането на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 3 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 1293/2009 на Комисията от 23 декември 2009 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт (МСС) 32 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 149/2011 на Комисията от 18 февруари 2011 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с подобренията на Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 475/2012 на Комисията от 5 юни 2012 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета по отношение на Международен счетоводен стандарт (МСС) 1 и Международен счетоводен стандарт (МСС) 19 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 1254/2012 на Комисията от 11 декември 2012 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета по отношение на Международен стандарт за финансово отчитане 10, Международен стандарт за финансово отчитане 11, Международен стандарт за финансово отчитане 12, Международен счетоводен стандарт 27 (2011 г.) и Международен счетоводен стандарт 28 (2011 г.) (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 1255/2012 на Комисията от 11 декември 2012 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в

съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт 12, Международни стандарти за финансово отчитане 1 и 13 и Разяснение 20 на Комитета за разяснения на международните стандарти за финансово отчитане (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 1256/2012 на Комисията от 13 декември 2012 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 7 и Международен счетоводен стандарт (МСС) 32 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 301/2013 на Комисията от 27 март 2013 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с цикъла на годишни подобрения 2009-2011 г. на Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 1174/2013 на Комисията от 20 ноември 2013 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО) 10 и 12 и Международен счетоводен стандарт (МСС) 27 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/1905 на Комисията от 22 септември 2016 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 15 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2016/2067 на Комисията от 22 ноември 2016 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 9 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31 октомври 2017 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 16 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2021/2036 на Комисията от 19 ноември 2021 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета, във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 17 (текст от значение за ЕИП)*

ЗАКОН за счетоводството (ЗСч) - § 1, § 2

Забележка: * Дружествата прилагат измененията, посочени в член 1, най-късно от началната дата на своята първа финансова година, която започва на 1 януари 2023 г. или след тази дата (чл. 2 от Регламент (ЕС) 2021/2036).

Цел

1. (Заличен)
2. Целта на настоящия стандарт е да създаде принципи за представянето на финансовите инструменти като пасиви и инструменти на собствения капитал и за компенсирането на финансовите активи и финансовите пасиви. Той се прилага по отношение на класификацията на

финансовите инструменти от гледна точка на емитента като финансови активи, финансови пасиви и инструменти на собствения капитал; класификацията на свързаните с тях лихви, дивиденди, загуби и печалби и обстоятелствата, при които финансовите активи и финансовите пасиви следва да бъдат компенсирани.

3. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) Принципите в настоящия стандарт допълват принципите за признаване и оценяване на финансови активи и финансови пасиви в МСФО 9 Финансови инструменти, и за оповестяване на информация за тях в МСФО 7 Финансови инструменти: оповестяване.

ОБХВАТ

4. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) Настоящият стандарт се прилага от всички предприятия по отношение на всички видове финансови инструменти, с изключение на:

а) тези дялове в дъщерни предприятия, асоциирани предприятия или съвместни предприятия, които се отчитат счетоводно съгласно МСФО 10 Консолидирани финансови отчети, МСС 27 Индивидуални финансови отчети или МСС 28 Инвестиции в асоциирани предприятия и съвместни предприятия. В някои случаи обаче МСФО 10, МСС 27 или МСС 28 изискват или разрешават предприятието да отчете дял в дъщерно, асоциирано или съвместно предприятие, като използва МСФО 9; в тези случаи предприятията прилагат изискванията на настоящия стандарт. Предприятията прилагат настоящия стандарт и по отношение на всички деривативни инструменти за дялове в дъщерни, асоциирани или съвместни предприятия;

б) права и задължения на работодатели по планове за доходи на наети лица, към които се прилага МСС 19 Доходи на наети лица;

в) [заличен - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 495/2009, ОВ L 149, 12/06/2009];

г) (Изм. - Регламент (ЕС) 2021/2036, ОВ L 416, 23/11/2021, в сила от 1.01.2023 г.) застрахователни договори съгласно определението в МСФО 17 Застрахователни договори или инвестиционни договори с допълнителен негарантиран доход, попадащи в обхвата на МСФО 17. Настоящият стандарт обаче се прилага по отношение на:

i) деривативи, които са внедрени в договори в обхвата на МСФО 17, ако МСФО 9 изисква от предприятието да ги отчита отделно;

ii) инвестиционни компоненти, които са отделени от договорите в обхвата на МСФО 17, ако МСФО 17 изисква такова отделяне, освен ако отделният инвестиционен компонент е инвестиционен договор с допълнителен негарантиран доход, попадащ в обхвата на МСФО 17;

iii) права и задължения на емитента, произтичащи от застрахователни договори, които отговарят на определението за договори за финансова гаранция, ако емитентът прилага МСФО 9 при признаването и оценяването на договорите. Емитентът обаче прилага МСФО 17, ако при признаването и оценяването на договорите е избрал в съответствие с параграф 7, буква д) от МСФО 17 да приложи МСФО 17;

iv) права и задължения на предприятието, които са финансови инструменти, произтичащи от договори за кредитни карти, или подобни договори, които предоставят кредитни или разплащателни механизми, издавани от емитента и отговарящи на определението за застрахователен договор, ако предприятието прилага МСФО 9 по отношение на тези права и задължения в съответствие с параграф 7, буква з) от МСФО 17 и параграф 2.1, буква д), подточка iv) от МСФО 9.

v) права и задължения на предприятието, които са финансови инструменти, произтичащи от застрахователни договори, издавани от емитента и ограничаващи обезщетението за застрахователни събития до размера, необходим по принцип за уреждане на задълженията на

притежателя на полицата, произтичащи от договора, ако предприятието избере в съответствие с параграф 8А от МСФО 17 да прилага МСФО 9 вместо МСФО 17 за такива договори;

д) (Отм. - Регламент (ЕС) 2021/2036, ОВ L 416, 23/11/2021, в сила от 1.01.2023 г.) [заличен]

е) финансови инструменти, договори и задължения по сделки с плащане на базата на акции, по отношение на които се прилага МСФО 2 Плащания на базата на акции, с изключение на:

и) договори в обхвата на параграфи 8-10 от настоящия стандарт, по отношение на които се прилага настоящият стандарт;

ii) параграфи 33 и 34 от настоящия стандарт, които се прилагат по отношение на обратно изкупени акции, които са закупени, продадени, емитирани или обезсилени във връзка с планове за предоставяне на опции за акции на наети лица, планове за покупка на акции от наети лица и всякакви ангажименти за компенсации под формата на дялове в собствения капитал.

5-7. [Заличени]

8. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) Настоящият стандарт се прилага към тези договори за покупка или продажба на нефинансова позиция, които могат да бъдат уредени нетно в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти, все едно че договорите са финансови инструменти, с изключение на договорите, които са сключени и продължават да бъдат държани за целите на получаване или предоставяне на нефинансова позиция в съответствие с очаквани потребности на предприятието от покупка, продажба или използване. Настоящият стандарт се прилага обаче към тези договори, които предприятието определя като оценявани по справедлива стойност през печалбата или загубата в съответствие с параграф 2.5 от МСФО 9 Финансови инструменти.

9. Съществуват различни начини, по които договор за покупка или продажба на нефинансов обект може да бъде уреден нетно в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти. Те включват:

- а) когато условията на договора позволяват на всяка една от страните да го уреди нетно, в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти;
- б) когато възможността да се извърши нетно уреждане в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти, не е изрично посочена в условията на договора, но предприятието има практика да урежда сходни договори нетно в парични средства или в друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти (независимо дали с контрагент, чрез компенсационни договори или чрез продажба на договора преди неговото изпълнение или изтичане);
- в) когато за сходни договори предприятието обикновено поема доставката на основния обект и продажбата му в рамките на кратък период от време след доставката с оглед генериране на печалба от краткосрочни колебания в цената или дилърския марж; и
- г) когато нефинансовият обект, който е предмет на договора, е лесно обратим в парични средства.

Договор, по отношение на който се прилага буква б) или в), не е сключен за целите на получаването или доставката на нефинансов обект във връзка с очаквана покупка, продажба или изисквания за ползване от предприятието и, съответно, е в обхвата на настоящия стандарт. Други договори, към които се прилага параграф 8, се оценяват, за да се определи дали те са сключени и продължават да се държат за целите на получаването или доставката на нефинансов обект във връзка с очаквани изисквания пред предприятието при покупка, продажба или използване и съответно дали са в обхвата на настоящия стандарт.

10. Издадена опция за покупка или продажба на нефинансов обект, който може да бъде уреден нетно в парични средства или друг финансов инструмент, или чрез размяна на финансови инструменти, в съответствие с параграф 9, буква а) или г), попада в обхвата на настоящия стандарт. Такъв договор не може да се сключи за целите на получаването или доставката на

нефинансов обект във връзка с очаквани изисквания пред предприятието при покупка, продажба или използване.

ДЕФИНИЦИИ (ВЖ. СЪЩО ПАРАГРАФИ НПЗ-НПЗ3)

11. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) В стандарта са използвани следните термини със съответните значения:

Финансов инструмент - всеки договор, който поражда финансов актив за дадено предприятие и финансов пасив или инструмент на собствения капитал за друго предприятие.

Финансов актив - всеки актив, който е:

а) парични средства;

б) инструмент на собствения капитал на друго предприятие;

в) договорно право:

i) да се получат парични средства или друг финансов актив от друго предприятие; или

ii) да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго предприятие при условия, които са потенциално благоприятни за предприятието;

г) договор, който ще бъде или може да бъде уреден в инструменти на собствения капитал на емитента и е:

i) недериватив, за който предприятието е или може да бъде задължено да получи променлив брой инструменти на собствения капитал на предприятието; или

ii) дериватив, който ще бъде или може да бъде уреден чрез размяна на фиксирана сума парични средства или друг финансов актив за фиксиран брой инструменти на собствения капитал на предприятието. За тази цел инструментите на собствения капитал на предприятието не включват упражняеми финансови инструменти, класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б, инструменти, които налагат на предприятието задължението да предостави на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация и са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16В и 16Г, или инструменти, които са договори за бъдещо получаване или предоставяне на инструменти на собствения капитал на предприятието.

Финансов пасив - всеки пасив, който е:

а) договорно задължение:

i) да се предоставят парични средства или друг финансов актив на друго предприятие; или

ii) да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго предприятие при условия, които са потенциално неблагоприятни за предприятието; или

б) договор, който ще бъде или може да бъде уреден в инструменти на собствения капитал на емитента и е:

i) недериватив, за който предприятието е или може да бъде задължено да предостави променлив брой инструменти на собствения капитал на предприятието; или

ii) (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1293/2009, ОВ L 347, 24/12/2009) дериватив, който ще бъде или може да бъде уреден по начин, различен от размяна на фиксирана парична сума или друг финансов актив за фиксиран брой инструменти на собствения капитал на предприятието. За тази цел правата, опциите или вариантите за придобиване на фиксиран брой инструменти на собствения капитал на предприятието за фиксирана сума в каквато и да било валута представляват инструменти на собствения капитал, ако предприятието предлага тези права, опции или варианти пропорционално на всички съществуващи държатели на същия клас от неговите собствени недеривативни капиталови инструменти. Също така за тази цел инструментите на собствения капитал на предприятието не включват възвръщаеми финансови инструменти, класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б, инструменти, които налагат на предприятието задължението да предостави на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при

ликвидация и са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16В и 16Г, или инструменти, които са договори за бъдещо получаване или предоставяне на инструменти на собствения капитал на предприятието.

Като изключение, инструмент, който отговаря на дефиницията на финансов пасив, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички характеристики и отговаря на условията на параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г.

Инструмент на собствения капитал - всеки договор, който доказва остатъчен дял от активите на дадено предприятие, след приспадането на всички негови пасиви.

Справедлива стойност - цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване. (вж. МСФО 13 "Оценяване по справедлива стойност").

Упражняем инструмент е финансов инструмент, който дава на държателя право да върне инструмента обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив, или който автоматично се връща обратно на емитента при настъпване на несигурно бъдещо събитие или смърт, или оттегляне на държателя на инструмента.

12. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) Следните термини са определени в допълнение А към МСФО 9 или параграф 9 от МСС 39 Финансови инструменти: признаване и оценяване и се използват в настоящия стандарт със значението, посочено в МСС 39 и МСФО 9.

- амортизирана стойност на финансов актив или финансов пасив
- отписване
- дериватив
- метод на ефективната лихва
- договор за финансова гаранция
- финансов пасив по справедлива стойност през печалбата или загубата
- неотменим ангажимент
- прогнозна операция
- ефективност на хеджирането
- хеджирана позиция
- хеджиращ инструмент
- държан за търгуване
- обичайна покупка или продажба
- разходи по операцията.

13. В настоящия стандарт "договор" и "договорен" се отнасят до споразумение между две или повече страни, което е с ясни икономически последици, които страните имат малка, ако имат изобщо някаква възможност да избегнат, тъй като обикновено споразумението подлежи на юридическо изпълнение. Договорите, а следователно и финансовите инструменти, могат да приемат различни форми и не е задължително да бъдат в писмен вид.

14. В настоящия стандарт "предприятие" включва физически лица, търговски дружества, юридически лица, фондове и правителствени агенции.

Представяне

Пасиви и собствен капитал (вж. също параграфи НП13-НП14Й и НП25-НП29А)

15. Емитентът на финансов инструмент класифицира инструмента или неговите съставни части при първоначалното признаване като финансов пасив, финансов актив или инструмент на собствения капитал в съответствие със съдържанието на договорното споразумение и определенията за финансов пасив, финансов актив и инструмент на собствения капитал.

16. Когато емитент прилага дефинициите в параграф 11, за да определи дали даден финансов инструмент е инструмент на собствения капитал, а не финансов пасив, инструментът е инструмент на собствения капитал, само ако са изпълнени и двете условия а) и б) по-долу:

а) Инструментът не включва договорно задължение:

i) да се предоставят парични средства или друг финансов актив на друго предприятие; или
ii) да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго предприятие при условия, които са потенциално неблагоприятни за емитента.

б) Ако инструментът ще бъде или може да бъде уреден в инструменти на собствения капитал на емитента, той е:

i) недериватив, който не включва договорно задължение за емитента да предостави променлив брой свои инструменти на собствения капитал; или

ii) (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1293/2009, ОВ L 347, 24/12/2009) дериватив, който ще бъде уреден от емитента само чрез размяна на фиксирана парична сума или друг финансов актив за фиксиран брой от неговите инструменти на собствения капитал. За тази цел правата, опциите или вариантите за придобиване на фиксиран брой инструменти на собствения капитал на предприятието за фиксирана сума в каквато и да било валута представляват инструменти на собствения капитал, ако предприятието предлага тези права, опции или варианти пропорционално на всички съществуващи държатели на същия клас от неговите собствени недеривативни капиталови инструменти. Също така за тази цел инструментите на собствения капитал на емитента не включват инструменти, които имат всички характеристики и отговарят на всички условия, посочени в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г, или инструменти, които сами по себе си са договори за бъдещо получаване или предоставяне на инструменти на собствения капитал на емитента.

Договорно задължение, включително възникващо от деривативен финансов инструмент, който ще или може да доведе до бъдещо получаване или предоставяне на инструменти на собствения капитал на емитента, но не отговаря на условия (а) и (б) по-горе, не е инструмент на собствения капитал. Като изключение, инструмент, който отговаря на дефиницията на финансов пасив, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички характеристики и отговаря на условията на параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г.

Упражняеми инструменти

16А. Упражняем финансов инструмент включва договорно задължение за емитента да изкупи обратно този инструмент срещу парични средства или друг финансов актив при упражняване на правото. Като изключение от дефиницията на финансов пасив, инструмент, който включва такова задължение, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички от следните характеристики:

а) Той дава право на държателя на пропорционален дял от нетните активи на предприятието в случай на ликвидация на предприятието. Нетните активи на предприятието са тези, които остават след приспадане на всички други искове към неговите активи. Пропорционалният дял се определя като:

i) нетните активи на предприятието при ликвидация се разделят на единици с еднаква сума; и

(ii) сумата се умножи по броя на единиците, държани от държателя на финансовия инструмент.

б) Инструментът е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти. За да бъде в такъв клас, инструментът:

i) няма предимство пред други искове към активите на предприятието в ликвидация и

ii) не е необходимо да се преобразува в друг инструмент, преди да влезе в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструмент.

в) Всички финансови инструменти, в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти, притежават идентични характеристики. Например всички те трябва да

бъдат упражняеми и формулата или друг метод, използвани за изчисляване на цената на обратно изкупуване, са едни и същи за всички инструменти в този клас.

г) Освен договорното задължение на емитента за обратно изкупуване на инструмента срещу парични средства или друг финансов актив, инструментът не включва друго договорно задължение за предоставяне на парични средства или други финансови активи на друго предприятие или за размяна на финансови активи или финансови пасиви с друго предприятие при условия, които са потенциално неблагоприятни за предприятието, и не представлява договор, който ще бъде или може да бъде уреден с инструменти на собствения капитал на самото предприятие, както е посочено в буква (б) на дефиницията на финансов пасив.

д) Общият размер на очакваните парични потоци, отнасяни към този инструмент, през целия живот на инструмента се основават в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и отписани нетни активи на предприятието през целия живот на инструмента (с изключение на всякакви ефекти на инструмента).

16Б. За да бъде класифициран един инструмент като инструмент на собствения капитал, освен че инструментът трябва да притежава всички горни характеристики, емитентът не трябва да има друг финансов инструмент или договор, който има:

а) общ размер на паричните потоци, основан в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и отписани нетни активи на предприятието (с изключение на всякакви ефекти на този инструмент или договор) и

б) ефекта от съществено ограничаване или фиксиране на остатъчната възвращаемост за държателите на упражняемия инструмент.

За целите на прилагането на това условие, предприятието не взема предвид нефинансови договори с държател на инструмент, описан в параграф 16А, който притежава договорни срокове и условия, които са сходни на договорните срокове и условия на еквивалентен договор, който може да възникне между недържател на инструмент и емитиращото предприятие. Ако предприятието не може да определи, че това условие е спазено, то не класифицира упражняемия инструмент като инструмент на собствения капитал.

Инструменти или компоненти на инструменти, които налагат на предприятието задължение за предоставяне на друга страна на пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация

16В. Някои финансови инструменти включват договорно задължение за емитиращото предприятие да предостави на друго предприятие пропорционален дял от своите нетни активи само при ликвидация. Задължението възниква, тъй като или е сигурно, че ликвидацията ще настъпи и е извън контрола на предприятието (например предприятие, създадено за ограничен период от време), или не е сигурно, че ще настъпи, но е по избор на държателя на инструмента. Като изключение от дефиницията на финансов пасив, инструмент, който включва такава задължение, се класифицира като инструмент на собствения капитал, ако притежава всички от следните характеристики:

а) Той дава право на държателя на пропорционален дял от нетните активи на предприятието в случай на ликвидация на предприятието. Нетните активи на предприятието са тези, които остават след приспадане на всички други искове към неговите активи. Пропорционалният дял се определя като:

i) нетните активи на предприятието при ликвидация се разделят на единици с еднаква сума; и

ii) сумата се умножи по броя на единиците, държани от държателя на финансовия инструмент.

б) Инструментът е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти. За да бъде в такъв клас, инструментът:

i) няма предимство пред други икове към активите на предприятието в ликвидация и
ii) не е необходимо да се преобразува в друг инструмент, преди да влезе в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструмент.

в) Всички финансови инструменти, в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове инструменти, трябва да притежават идентично договорно задължение за емитиращото предприятие да предостави пропорционален дял от нетните си активи при ликвидация.

16Г. За да бъде класифициран един инструмент като инструмент на собствения капитал, освен че инструментът трябва да притежава всички горни характеристики, емитентът не трябва да има друг финансов инструмент или договор, който има:

а) общ размер на паричните потоци, основан в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и отписани нетни активи на предприятието (с изключение на всякакви ефекти на този инструмент или договор) и

б) ефекта от съществено ограничаване или фиксиране на остатъчната възвращаемост за държателите на инструмента.

За целите на прилагането на това условие, предприятието не взема предвид нефинансови договори с държател на инструмент, описан в параграф 16В, който притежава договорни срокове и условия, които са сходни на договорните срокове и условия на еквивалентен договор, който може да възникне между недържател на инструмент и емитиращото предприятие. Ако предприятието не може да определи, че това условие е спазено, то не класифицира инструмента като инструмент на собствения капитал.

Прекласификация на упражняеми инструменти и инструменти, които налагат на предприятието задължение за предоставяне на друга страна на пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация

16Д. Предприятието класифицира финансов инструмент като инструмент на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г от датата, на която инструментът притежава всички характеристики и отговаря на условията, изложени в тези параграфи. Предприятието следва да прекласифицира финансов инструмент от датата, на която инструментът престане да притежава всички характеристики и да отговаря на всички условия, изложени в тези параграфи. Например, ако предприятие закупи обратно всички свои неупражняеми инструменти и всички упражняеми инструменти, които останат в обръщение, притежават всички характеристики и отговарят на всички условия в параграфи 16А и 16Б, предприятието следва да прекласифицира упражняемите инструменти като инструменти на собствения капитал от датата, на която закупи обратно неупражняемите инструменти.

16Е. Предприятието отчита прекласификацията на инструмент в съответствие с параграф 16Е, както следва:

а) То прекласифицира инструмент на собствения капитал като финансов пасив от датата, на която инструментът престане да притежава всички характеристики и да отговаря на всички условия в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Финансовият пасив се оценява по справедлива стойност на инструмента към датата на прекласификация. Предприятието признава в собствения капитал всяка разлика между балансовата стойност на инструмента на собствения капитал и справедливата стойност на финансовия пасив към датата на прекласификацията.

б) То прекласифицира финансовия пасив в собствен капитал на датата, на която инструментът притежава всички характеристики и отговаря на условията, изложени в параграфи 16А и 16Б

или параграфи 16В и 16Г. Инструмент на собствения капитал се оценява по балансовата стойност на финансовия пасив към датата на прекласификацията.

Няма договорно задължение за доставка на парични средства или друг финансов актив (параграф 16(а))

17. С изключение на обстоятелствата, описани в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г, изключително важна особеност при разграничаването на финансов пасив от инструмент на собствения капитал е съществуването на договорно задължение на едната страна по финансовия инструмент (емитента) да предостави парични средства или друг финансов актив на другата страна (държателя) или да размени финансови активи или финансови пасиви с държателя при условия, които са потенциално неблагоприятни за емитента. Въпреки че притежателят на инструмент на собствения капитал може да има право да получи пропорционален дял от всички дивиденди или други разпределения от капитала, емитентът няма договорно задължение да направи такива разпределения, тъй като от него не може да се изисква да предостави парични средства или друг финансов актив на другата страна.

18. Същността на финансовия инструмент, а не неговата правна форма, ръководи класификацията му в баланса на предприятието. Същността и правната форма обичайно си съответстват, но не винаги. Някои финансови инструменти приемат правната форма на собствен капитал, но по своята същност са пасиви, а други могат да съчетават в себе си характеристики, свързани с инструментите на собствения капитал, и характеристики, свързани с финансови пасиви.

Например:

а) привилегирована акция, която подлежи на задължително обратно изкупуване от страна на емитента срещу фиксирана или определяема сума или на фиксирана или определяема бъдеща дата, или пък дава правото на притежателя да изиска от емитента да изкупи инструмента на или след определена дата срещу фиксирана или определяема сума, е финансов пасив;

б) финансов инструмент, който дава на притежателя правото да го върне обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив ("упражняем инструмент") е финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Финансовият инструмент е финансов пасив, дори когато сумата на паричните средства или други финансови активи е определена въз основа на индекс или друга позиция, които имат потенциала да се повишават или намаляват. Наличието на възможност за притежателя да върне инструмента обратно на емитента срещу парични средства или друг финансов актив означава, че упражняемият инструмент отговаря на дефиницията на финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Например, отворени взаимни фондове, тръстове с инвестиционни дялове, събирателни дружества и някои кооперативни предприятия може да предоставят на своите притежатели на инвестиционни дялове или членове право да изкупят обратно своите участия в емитента по всяко време срещу парични средства, в резултат на което участията на притежателите на инвестиционни дялове или членовете се класифицират като финансови пасиви, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г. Такава класификация като финансов пасив обаче не изключва използването на описания, като например "стойност на нетния актив, отнасяща се за притежателите на инвестиционни дялове" и "промяна в нетната стойност на актив, отнасяща се за притежателите на инвестиционни дялове", във финансовите отчети на предприятие, което няма внесен капитал (като например някои взаимни фондове и тръстове с инвестиционни дялове, вж. Пример за

илюстрация 7), или използването на допълнително оповестяване, при което да се посочи, че общият размер на дялове на членовете включва позиции като например резерви, които отговарят на дефиницията за собствен капитал, както и упражняеми инструменти, които не отговарят (вж. Пример за илюстрация 8).

19. Ако дадено предприятие няма безусловно право да избегне предоставянето на парични средства или друг финансов актив за уреждане на договорно задължение, задължението отговаря на дефиницията на финансов пасив, с изключение на онези инструменти, които са класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г.

Например:

а) ограничение на способността на предприятието да удовлетвори договорно задължение, като например липса на достъп до чуждестранна валута или необходимост от получаване на одобрение за плащане от регулаторен орган, не обезсилва договорното задължение на предприятието или договорното право на притежателя по инструмента;

б) договорно задължение, което се обуславя от упражняването на правото на контрагента на обратно изкупуване, е финансов пасив, тъй като предприятието няма безусловното право да избегне предоставянето на парични средства или друг финансов актив.

20. Финансов инструмент, който не установява изрично договорно задължение за предоставянето на парични средства или друг финансов актив, може да установи задължение косвено посредством своите срокове и условия.

Например:

а) финансов инструмент може да съдържа нефинансово задължение, което се урежда единствено и само ако предприятието не направи разпределения или не изплати инструмента. Ако предприятието може да избегне прехвърляне на парични средства или на друг финансов актив само чрез уреждането на нефинансовото задължение, финансовият инструмент е финансов пасив;

б) финансов инструмент е финансов пасив, ако се предвижда, че при уреждането предприятието ще предостави или:

i) парични средства или друг финансов актив, или

ii) свои собствени акции, чиято стойност е определена като значително превишаваща стойността на паричните средства или друг финансов актив.

Въпреки че предприятието няма изрично договорно задължение да предостави парични средства или друг финансов актив, стойността на алтернативата за уреждане с акции е такава, че предприятието ще извърши уреждането в парични средства. Във всички случаи на притежателя по същество се гарантира получаването на сума, която е най-малкото равна на опцията за уреждане в парични средства (вж. параграф 21).

Уреждане в инструменти на собствения капитал на предприятието (параграф 16, буква б)

21. Даден договор не е инструмент на собствения капитал единствено защото може да води до получаването или предоставянето на определен брой инструменти на собствения капитал на предприятието. Предприятието може да има договорно право или задължение да получи или предостави определен брой от своите собствени акции или други инструменти на собствения капитал, което се променя така че справедливата стойност на инструментите на собствения капитал на предприятието, която ще бъде получена или предоставена, да е равна на сумата на договорното право или задължение. Такова договорно право или задължение може да бъде за фиксирана сума или сума, която се променя отчасти или изцяло в отговор на измененията в променлива, различна от пазарната цена на инструментите на собствения капитал на предприятието (напр. лихвен процент, цена на стока или цена на финансов инструмент). Два примера са: а) договор за предоставяне на инструменти на собствения капитал на предприятието

в размер на равностойността на 100 BE (1), и б) договор за предоставяне на инструменти на собствения капитал на предприятието в размер на равностойността на 100 унции злато. Такъв договор е финансов пасив за предприятието, въпреки че то трябва или може да го уреди чрез предоставянето на свои инструменти на собствения капитал. Той не е инструмент на собствения капитал, тъй като предприятието използва променлив брой от своите инструменти на собствения капитал като средство за уреждане на договора. Съответно договорът не доказва остатъчен дял от активите на предприятието след приспадане на всички негови пасиви.

22. С изключение на посоченото в параграф 22А, договор, който ще бъде уреден от предприятието, (получаващо или) предоставящо фиксиран брой от своите инструменти на собствения капитал в размяна на фиксирана сума парични средства или друг финансов актив, е инструмент на собствения капитал. Например издадена опция за акции, която осигурява на контрагента право на покупка на фиксиран брой акции на предприятието на фиксирана цена или на посочена фиксирана сума на главница на облигация, е инструмент на собствения капитал. Промените в справедливата стойност на договор, възникващи в резултат на колебания в пазарните лихвени проценти, които не се отразяват върху сумата от парични средства или други финансови активи, която ще бъде платена или получена, или върху броя на инструментите на собствения капитал, които ще бъдат получени или предоставени, при уреждането на договора, не изключват възможността договорът да е инструмент на собствения капитал. Всяко получено възнаграждение (като премия, получена за издадена опция или вариант за собствени акции на предприятието), се прибавя директно към собствения капитал. Всяко платено възнаграждение (като премия, изплатена за закупена опция) се приспада директно от собствения капитал. Промените в справедливата стойност на инструмент на собствения капитал не се признават във финансовите отчети.

(1) В настоящия стандарт паричните суми са деноминирани във "валутни единици" (BE)

22А. Ако инструментите на собствения капитал на предприятието, които ще бъдат получени или предоставени от предприятието при уреждане на договор, са упражняеми финансови инструменти с всички характеристики и отговарящи на условията, описани в параграфи 16А и 16Б, или са инструменти, които налагат на предприятието задължението да предоставят на друга страна пропорционален дял от своите нетни активи само при ликвидация с всички характеристики и отговарящи на условията, описани в параграфи 16В и 16Г, договорът е финансов актив или финансов пасив. Това включва договор, който ще бъде уреден от предприятието, получаващо или предоставящо фиксиран брой от такива инструменти в размяна на фиксирана сума парични средства или друг финансов актив.

23. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012, РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) С изключение на обстоятелствата, описани в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г, договор, който съдържа задължение на предприятието да закупи свои инструменти на собствения капитал срещу парични средства или друг финансов актив, води до финансов пасив за настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване (например в размер на настоящата стойност на форуърдната цена на обратно изкупуване, цената на упражняване на опция или друга сума на обратното изкупуване). Това е така дори и ако договорът сам по себе си е инструмент на собствения капитал. Един пример е задължението на предприятието по форуърден договор да закупи свои инструменти на собствения капитал срещу парични средства. Финансовият пасив се признава първоначално по настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване и се прекласифицира от собствения капитал. Впоследствие финансовият пасив се оценява в съответствие с МСФО 9. Ако договорът изтече без предоставяне на актив, балансовата стойност на финансовия пасив се прекласифицира към собствения капитал. Договорно задължение на предприятието да закупи свои инструменти на собствения капитал води до финансов пасив в размер на настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване

дори ако задължението за покупка е в зависимост от упражняването на правото на обратно изкупуване от контрагента (напр. издадена пут опция, която дава на контрагента правото да продаде инструменти на собствения капитал на предприятието на фиксирана цена).

24. Договор, който ще бъде уреден от предприятието, предоставящо или получаващо фиксиран брой от своите инструменти на собствения капитал срещу променлив размер парични средства или друг финансов актив, е инструмент на собствения капитал. Пример за това е договор на предприятието да предостави 100 от своите инструменти на собствения капитал срещу парични средства в размер на равностойността на 100 унции злато.

Клаузи за уреждане под условие

25. Финансов инструмент може да изисква от предприятието да предостави парични средства или друг финансов актив или да го уреди по такъв начин, че той би бил финансов пасив при настъпване или ненастъпване на несигурни бъдещи събития (или изход от несигурни обстоятелства), които са извън контрола както на емитента, така и на притежателя на инструмента, като например промяна в борсов индекс, индекс на потребителските цени, лихвен процент, изисквания на данъчното облагане, бъдещи приходи на емитента, нетния доход или съотношението дълг към собствен капитал. Емитентът на такъв инструмент не разполага с безусловното право да избегне предоставянето на парични средства или друг финансов актив (или да го уреди по друг начин така, че той би бил финансов пасив). Следователно той е финансов пасив за емитента, освен ако:

- а) частта от клаузата за уреждане под условие, която би изисквала уреждане в парични средства или друг финансов актив (или по друг начин така, че той би бил финансов пасив), не е действителна;
- б) от емитента може да се изиска да уреди задължението в парични средства или друг финансов актив (или по друг начин да го уреди така, че той би бил финансов пасив) само в случай на ликвидация на емитента; или
- в) инструментът притежава всички характеристики и отговаря на условията в параграфи 16А и 16Б.

Варианти за уреждане

26. Когато деривативен финансов инструмент осигурява на едната страна избор за това, как да бъде уреден (напр. емитентът или притежателят може да избере нетно уреждане в парични средства или чрез размяна на акции срещу парични средства), той е финансов актив или финансов пасив, освен ако всички алтернативи за уреждане не водят до това той да е инструмент на собствения капитал.

27. Пример за деривативен финансов инструмент с избор между варианти за уреждане, който е финансов пасив, е опция върху акции, при която емитентът избира дали да уреди нетно в парични средства или като размени свои собствени акции срещу парични средства. По подобен начин някои договори за покупка или продажба на нефинансов обект в размяна срещу инструменти на собствения капитал на предприятието попадат в обхвата на настоящия стандарт, тъй като те могат да бъдат уредени или в парични средства, или чрез предоставяне на нефинансов обект, или нетно в парични средства, или друг финансов инструмент (вж. параграфи 8-10). Такива договори са финансови активи или финансови пасиви, а не са инструменти на собствения капитал.

Съставни финансови инструменти (вж. също параграфи НП30-НП35 и примери 9-12)

28. Емитентът на недеривативен финансов инструмент преценява условията на финансовия инструмент, за да определи дали той съдържа едновременно пасивен и капиталов компонент. Тези компоненти се класифицират отделно като финансови пасиви, финансови активи или инструменти на собствения капитал в съответствие с параграф 15.

29. Предприятието признава отделно компонентите на финансов инструмент, който:

а) създава финансов пасив за предприятието, и

б) предоставя опция на притежателя на инструмента да го конвертира в инструмент на собствения капитал на предприятието. Например облигация или сходен инструмент, конвертируем от притежателя във фиксиран брой обикновени акции на предприятието, е съставен финансов инструмент. От гледна точка на предприятието такъв инструмент се състои от два компонента: финансов пасив (договорен ангажимент за предоставяне на парични средства или друг финансов актив) и инструмент на собствения капитал (кол-опция, предоставяща право на притежателя за определен период от време да я конвертира във фиксиран брой обикновени акции на предприятието).

Икономическият ефект от емитирането на такъв инструмент е по същество същият като едновременното емитиране на дългов инструмент с клауза за по-ранно уреждане и варианти за покупка на обикновени акции или емитирането на дългов инструмент с прикрепени варианти за покупка на акции. Съответно във всички случаи предприятието представя пасивния и капиталовия компонент отделно в отчета за финансовото състояние.

30. Класификацията на компонентите пасив и собствен капитал на даден конвертируем инструмент не се коригира при промени във вероятността опцията за конвертиране да бъде упражнена дори когато нейното упражняване може да изглежда икономически изгодно за някои притежатели. Понякога притежателите може да не действат по начина, който би могъл да се очаква, тъй като например данъчните последици от конвертирането могат да са различни за различните притежатели. Нещо повече, вероятността за конверсия се променя с времето. Договорното задължение на предприятието да направи бъдещи плащания остава неуредено, докато не бъде погасено чрез конверсия, настъпване на падежа на инструмента или друга операция.

31. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) МСФО 9 разглежда оценяването на финансови активи и финансови пасиви. Инструменти на собствения капитал са инструментите, които доказват остатъчен дял от активите на дадено предприятие след приспадане на всички негови пасиви. Следователно, когато първоначалната балансова стойност на съставен финансов инструмент се разпределя към неговите компоненти на собствен капитал и пасив, към капиталовия компонент се отнася остатъчната стойност след приспадане на сумата, определена отделно за компонента пасив, от справедливата стойност на инструмента като цяло. Стойността на всеки дериватив (например кол-опция), внедрен в съставен финансов инструмент, различен от компонент собствен капитал (например опция за конвертиране в собствен капитал), се включва в компонента пасив. Сумата на балансовите стойности, разпределени към компонентите пасив и собствен капитал при първоначалното признаване, е винаги равна на справедливата стойност, която би била определена за инструмента като цяло. От първоначалното признаване на компонентите на инструмента поотделно не възниква нито печалба, нито загуба.

32. Съгласно подхода, описан в параграф 31, емитентът на облигация, конвертируема в обикновени акции, определя първо балансовата стойност на компонента пасив, като оценява справедливата стойност на сходен пасив (включително всяка характеристика на внедрен некапиталов дериватив), който няма свързан компонент собствен капитал. След това балансовата стойност на инструмента на собствения капитал, представен от опция за конверсия на инструмента в обикновени акции, се определя чрез приспадане на справедливата стойност на финансовия пасив от справедливата стойност на съставния финансов инструмент като цяло.

Обратно изкупени акции (вж. също параграф НП36)

33. Ако предприятие придобие повторно свои инструменти на собствения капитал, тези инструменти ("обратно изкупени (съкровищни) акции") се приспадат от собствения

капитал. Не се признава нито печалба, нито загуба от покупката, продажбата, емитирането или обезсилването на инструменти на собствения капитал на предприятието. Такива обратно изкупени акции могат да бъдат придобити и държани от предприятието или от други членове на консолидираната група. Платеното или полученото възнаграждение се признава директно в собствения капитал.

33А (Нов - Регламент (ЕС) 2021/2036, ОВ L 416, 23/11/2021, в сила от 1.01.2023 г.) Някои предприятия управляват, независимо дали вътрешно или външно, инвестиционен фонд, който обезпечава за инвеститорите доходи, определяни на база на дяловете във фонда, и признават финансови пасиви по отношение на сумите за плащане на тези инвеститори. Аналогично, някои предприятия издават групи от застрахователни договори с характеристики на пряко участие и тези предприятия държат основните позиции. Някои такива фондове или основни позиции включват обратно изкупените акции на предприятието. Въпреки параграф 33, предприятието може да избере да не извади от собствения капитал обратно изкупена акция, която е включена в такъв фонд или представлява основна позиция, само когато предприятието придобие отново своя собствен капиталов инструмент за тези цели. Вместо това предприятието може да избере да продължи да отчита тази обратно изкупена акция като собствен капитал и да отчете отново придобития инструмент, все едно инструментът е финансов актив, и да го оцени по справедлива стойност чрез печалбата или загубата в съответствие с МСФО 9. Този избор е неотменим и се прави на база отделен инструмент. За целите на този избор застрахователните договори включват инвестиционни договори с допълнителен негарантиран доход. (Вж. МСФО 17 относно термините, използвани в настоящия параграф, които са определени в посочения стандарт.)

34. Стойността на държаните обратно изкупени акции се оповестява отделно или в баланса, или в приложенията в съответствие с МСС 1 Представяне на финансови отчети. Предприятието прави оповестяване в съответствие с МСС 24 Оповестяване на свързани лица, ако придобие обратно свои инструменти на собствения капитал от свързани лица.

Лихви, дивиденди, загуби и печалби (вж. също параграф НП37)

35. (Изм. - Регламент (ЕО) № 301/2013, ОВ L 90, 28/03/2013) Лихви, дивиденди, загуби и печалби, свързани с финансов инструмент или компонент, който е финансов пасив, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата. Разпределенията за притежателите на инструменти на собствения капитал се признават от предприятието директно в собствения капитал. Разходите по операцията за капиталова сделка се отразяват счетоводно като намаление на собствения капитал.

35А. (Нов - Регламент (ЕО) № 301/2013, ОВ L 90, 28/03/2013) Данъкът върху дохода, отнасящ се до разпределенията за притежателите на инструменти на собствения капитал и до разходите по капиталови сделки, се отразяват счетоводно в съответствие с МСС 12 Данъци върху дохода.

36. Класификацията на финансов инструмент като финансов пасив или инструмент на собствения капитал определя дали лихвите, дивидентите, загубите и печалбите, свързани с този инструмент, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата. Следователно плащанията на дивиденди за акции, изцяло признати като пасиви, се признават като разходи по същия начин както лихви по облигация. По подобен начин печалбата и загубата, свързана с обратни изкупувания или рефинансиране на финансови пасиви, се признава в печалбата или загубата, докато обратните изкупувания или рефинансирането на инструменти на собствения капитал се признават като промени в собствения капитал. Промените в справедливата стойност на инструмента на собствения капитал не се признават във финансовите отчети.

37. (Изм. - Регламент (ЕО) № 301/2013, ОВ L 90, 28/03/2013) При издаването или придобиването на свои инструменти на собствения капитал предприятието обикновено прави различни разходи. Тези разходи биха могли да включват регистрация и други законови такси, изплатени суми на правни, счетоводни и други професионални консултанти, разходи за отпечатване и

гербови марки. При капиталова сделка разходите по сделката се отчитат счетоводно като намаление на собствения капитал, доколкото те представляват допълнителни разходи, пряко свързани с капиталова сделка, които в противен случай биха били избегнати. Разходите по капиталова сделка, която е изоставена, се признават като разход.

38. Разходите по сделката, които са свързани с емитирането на съставен финансов инструмент, се разпределят към пасивния и капиталовия компонент, пропорционално на разпределението на постъпленията. Разходите по сделката, които са съвместно свързани с повече от една сделка (например разходите за съвместно предлагане на някои акции и котиране на други акции на фондова борса), се разпределят между тези сделки, като се използва рационална и относима към сходни сделки база за разпределение.

39. (Изм. - Регламент (ЕО) № 301/2013, ОВ L 90, 28/03/2013) Сумата на разходите по сделката, отчетени счетоводно като намаление на собствения капитал през периода, се оповестява отделно съгласно МСС 1.

40. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 475/2012, ОВ L 146, 06/06/2012) Дивидентите, класифицирани като разход, могат да бъдат представени в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход заедно с лихвите върху другите пасиви или като отделна статия. В допълнение към изискванията на настоящия стандарт, оповестяването на лихвите и дивидентите е обхванато от изискванията на МСС 1 и МСФО 7. При някои обстоятелства, поради разликата между лихвите и дивидентите във връзка с въпроси като признаването за целите на приспадането от облагаемата данъчна основа, е желателно те да бъдат оповестявани поотделно в отчета (или отчетите) за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход. Оповестяванията на данъчните ефекти се правят в съответствие с МСС 12.

41. Печалбите и загубите, свързани с промени в балансовата стойност на финансов пасив, се признават като приходи или разходи в печалбата или загубата дори когато се отнасят до инструмент, който включва право на остатъчен дял от активите на предприятието в замяна срещу парични средства или друг финансов актив (вж. параграф 18, буква б). Съгласно МСС 1 предприятието представя всяка печалба или загуба, произтичаща от повторната оценка на такъв инструмент, отделно в отчета за доходите, когато това е уместно за обяснение на ефективността на предприятието.

Компенсирание на финансов актив и финансов пасив (вж. също параграфи НП38 и НП39)

42. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) Финансовите активи и финансовите пасиви се компенсират и нетната сума се представя в отчета за финансовото състояние, когато и само когато предприятието:

- а) понастоящем има юридически упражняемо право да компенсира признатите суми; и
- б) има намерение или да уреди на нетна база, или да реализира актив и едновременно с това да уреди пасив.

При счетоводното отчитане на прехвърлянето на финансов актив, който не отговаря на изискванията за отписване, предприятието не компенсира прехвърления актив и свързания пасив (вж. МСФО 9, параграф 3.2.22).

43. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1256/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Стандартът изисква представянето на финансовите активи и финансовите пасиви на нетна база, когато това отразява очакваните от предприятието бъдещи парични потоци от уреждането на два или повече отделни финансови инструмента. Когато предприятието има право да получи или плати единична нетна сума и има намерението да направи това, то разполага в действителност само с един финансов актив или финансов пасив. При други обстоятелства финансовите активи и финансовите пасиви се представят отделно едни от други в съответствие с техните характеристики като ресурси или

задължения на предприятието. Предприятието извършва изискваните в параграфи 13Б-13Д от МСФО 7 за признатите финансови инструменти, които попадат в обхвата на параграф 13А от МСФО 7.

44. Компенсирането на признат финансов актив и признат финансов пасив и представянето на нетната стойност се различават от отписването на финансов актив или финансов пасив. Въпреки че компенсирането не води до признаване на печалба или загуба, отписването на финансов инструмент не само води до елиминирането на преди това призната позиция от баланса, но може да доведе и до признаването на печалба или загуба.

45. Правото на компенсиране е юридическо право на длъжник по договор да уреди или по друг начин да елиминира цялата или част от сумата, дължима на кредитор, чрез приспадането от тази сума на сума, дължима от кредитора. При необичайни обстоятелства длъжникът може да има юридическо право да приспадне сума, дължима от трето лице, от сумата, дължима на кредитора, при условие че между трите страни съществува споразумение, в което ясно е установено правото на длъжника да извърши компенсирането. Тъй като правото на компенсиране е юридическо право, условията, подкрепящи правото могат да се различават в различните юрисдикции, като се вземат под внимание и законите, приложими по отношение на взаимоотношенията между страните.

46. Съществуването на упражняемо право на компенсиране на финансов актив и финансов пасив се отразява върху правата и задълженията, свързани с финансов актив и финансов пасив, и може да окаже влияние върху изложеността на предприятието на кредитен и ликвиден риск. Съществуването на правото обаче само по себе си не е достатъчно основание за компенсиране. Сумата и времето на възникване на бъдещите парични потоци на предприятието не се повлияват при отсъствието на намерение да се упражни правото или да се уреди едновременно. Когато дадено предприятие възнамерява да упражни правото или да го уреди едновременно, представянето на актива и пасива на нетна база отразява по по-подходящ начин сумата и времето на възникване на очакваните бъдещи парични потоци, както и рисковете, на които са изложени тези парични потоци. Намерението на едно или повече лица за уреждане на нетна база без юридическо право да направят това не е достатъчно, за да оправдае компенсирането, тъй като правата и задълженията, свързани с отделен финансов актив и финансов пасив, остават непроменени.

47. Намеренията на дадено предприятие във връзка с уреждането на конкретни активи и пасиви могат да бъдат повлияни от неговата нормална стопанска практика, изискванията на финансовите пазари и други обстоятелства, които могат да ограничат способността за нетно уреждане или едновременно уреждане. Когато дадено предприятие има право на компенсиране, но няма намерение да урежда нетно или да реализира актива и да уреди пасива едновременно, влиянието на правото върху изложеността на предприятието на кредитен риск се оповестява в съответствие с параграф 36 от МСФО 7.

48. Едновременното уреждане на два финансови инструмента може да възникне например при работата на клирингова къща на организиран финансов пазар или при размяна от вида "лице в лице". При тези обстоятелства паричните потоци са в действителност еквивалентни на една нетна сума и не е налице изложеност на кредитен или ликвиден риск. При други обстоятелства предприятието може да уреди два инструмента чрез получаването и плащането на отделни суми, като по този начин се излага на кредитен риск за пълната стойност на актива или на ликвиден риск за пълната стойност на пасива. Излагането на такива рискове може да е съществено, макар и относително кратко. Съответно реализацията на финансов актив и уреждането на финансов пасив се третират като едновременни само когато сделките възникват в един и същ момент.

49. Условията, изложени в параграф 42, обикновено не са изпълнени и компенсирането обикновено е неподходящо, когато:

- а) няколко различни финансови инструменти се използват за наподобяване на характеристиките на един финансов инструмент ("синтетичен инструмент");
- б) финансовите активи и финансовите пасиви възникват от финансови инструменти със същата основна рискова експозиция (например активи и пасиви в портфейл от форуърдни договори или други деривативни инструменти), но включват различни контрагенти;
- в) финансовите или другите активи са заложили като обезпечение за финансови пасиви без право на регресен иск;
- г) заделени са финансови активи на доверително управление от длъжник за целите на погасяване на задължение, без тези активи да са били приети от кредитора за уреждане на задължението (например ангажимент за погасителен фонд); или
- д) задължения, възникнали в резултат на събития, водещи до загуби, се очаква да бъдат възстановени от трето лице по силата на иск, направен по реда на застрахователен договор.

50. Предприятие, което поема редица сделки с финансови инструменти с един контрагент, може да встъпи в "договореност за глобално нетиране" с този контрагент. Тази договореност предвижда еднократно нетно уреждане на всички финансови инструменти, включени в споразумението в случай на неизпълнение или прекратяване на даден договор. Тези договорености се използват широко от финансовите институции, за осигуряване на защита срещу загуба при фалит или други обстоятелства, поради които контрагентът не е в състояние да изпълни своите задължения. Договореността за глобално нетиране обичайно поражда право за компенсиране, което става упражнимо и оказва влияние върху реализацията или уреждането на отделни финансови активи и финансови пасиви, само след настъпване на конкретно определено събитие на неизпълнение или други обстоятелства, които не се очаква да възникнат в нормалния ход на дейността. Договореността за глобално нетиране не осигурява основание за компенсиране, освен ако не са изпълнени и двата критерия в параграф 42. Когато финансови активи и финансови пасиви, предмет на договореност за глобално нетиране, не бъдат компенсирани, ефектът от договореността върху изложеността на предприятието на кредитен риск се оповестява в съответствие с параграф 36 от МСФО 7.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

51 - 95 (Заличени)

ДАТА НА ВЛИЗАНЕ В СИЛА И ПРЕХОДНИ РАЗПОРЕДБИ

96. Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 г. По-ранното му прилагане е позволено. Предприятието не прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи преди 1 януари 2005 г., освен ако то не прилага и МСС 39 (издаден през декември 2003 г.), включително и измененията, направени през март 2004 г. Ако предприятието прилага настоящия стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

96А. Упражняеми финансови инструменти и задължения, произтичащи от ликвидация (Изменения на МСС 32 и МСС 1), издадени през февруари 2008 г., изискват финансовите инструменти, които съдържат всички характеристики и отговарят на условията на параграфи 16А и 16Б или параграфи 16Ви 16Г да бъдат класифицирани като инструменти на собствения капитал, изменят параграфи 11, 16, 17-19, 22, 23, 25, НП13, НП14 и НП27 и въвеждат параграфи 16А-16Е, 22А, 96Б, 96В, 97В, НП14А-НП14Й и НП29А. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага същевременно свързаните изменения на МСС 1, МСС 39, МСФО 7 и КРМСФО 2.

96Б. Упражняеми финансови инструменти и задължения, произтичащи от ликвидация въведоха изключение с ограничен обхват; следователно предприятието не трябва да прилага изключението по аналогия.

96В. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) Класифицирането на инструменти по силата на това изключение се ограничава само до отчитането на такъв инструмент съгласно МСС 1, МСС 32, МСС 39, МСФО 7 и МСФО 9. Инструментът не се смята за инструмент на собствения капитал съгласно други насоки, например МСФО 2.

97. Настоящият стандарт се прилага с обратна сила.

97А. МСС 1 (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това, той изменя и параграф 40. Предприятието трябва да прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 година. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен 2007 г.) за един по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

97Б. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 495/2009, ОВ L 149, 12/06/2009, Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 149/2011, ОВ L 46, 19/02/2011) С МСФО 3 (преработен през 2008 г.) се заличава параграф 4, буква в). Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2009 година. Ако предприятието прилага МСФО 3 (преработен през 2008 г.) за по-ранен период, това изменение също се прилага за този по-ранен период. Изменението обаче не се прилага по отношение на стойностите на условни възнаграждения, произтичащи от бизнес комбинации с дата на придобиване преди прилагането на МСФО 3 (преработен 2008 г.). Предприятието отчита такова възнаграждение в съответствие с параграфи 65А - 65Д на МСФО 3 (изменен през 2010 г.)

97В. Когато прилага измененията, описани в параграф 96А, от предприятието се изисква да раздели съставния финансов инструмент със задължение за предоставяне на друга страна на пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация на отделни компоненти на пасива и собствения капитал. Ако съставният компонент по пасива вече е уредена, прилагането със задна дата на МСС 32 би изисквало да се отделят два компонента на собствения капитал. Първият компонент се намира в неразпределената печалба и представлява кумулативната лихва, натрупана по съставния компонент към пасива. Другият компонент представлява първоначалния компонент в собствения капитал. Следователно предприятието не е необходимо да разделя тези два компонента, ако компонентът на пасива вече не е в обръщение към датата на прилагане на измененията.

97Г. Параграф 4 е изменен от Подобрения на МСФО, издадени през май 2008 г. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и прилага за този по-ранен период измененията на параграф 3 от МСФО 7, параграф 1 от МСС 28 и параграф 1 от МСС 31, издадени през май 2008 г. Разрешава се предприятието да прилага измененията за бъдещи периоди.

97Д. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 1293/2009, ОВ L 347, 24/12/2009) Параграфи 11 и 16 бяха изменени с издадената през октомври 2009 г. Класификация на емисиите на права. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 февруари 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

97Е. (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016)

97Ж. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 149/2011, ОВ L 46, 19/02/2011) Параграф 97Б беше изменен с издадените през май 2010 г. Подобрения на МСФО. Предприятието прилага това

изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2010 година. По-ранното прилагане се разрешава.

973. (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016)

97И. (Нов - Регламент (ЕО) № 1254/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) МСФО 10 и МСФО 11 Съвместни предприятия, издадени през май 2011 г., измениха параграфи 4, буква а) и НП29. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 10 и МСФО 11.

97Й. (Нов - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменя определението на справедлива стойност в параграф 11 и се изменят параграфи 23 и НП31. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

97К. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 475/2012, ОВ L 146, 06/06/2012) С издадения през юни 2011 г. документ "Представяне на компоненти на другия всеобхватен доход" (изменения на МСС 1) се изменя параграф 40. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 1 (изменен през юни 2011 г.).

97Л. (Нов - Регламент (ЕО) № 1256/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) С "Компенсирание на финансови активи и финансови пасиви" (изменения на МСФО 32), публикувани през декември 2011 г., се заличава параграф НП38 и се добавят параграфи НП38А-НП38Е. Предприятието прилага тези изменения ретроспективно за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага измененията на по-ранна дата, то оповестява този факт и извършва оповестяванията, изисквани в "Оповестявания - компенсиране на финансови активи и финансови пасиви" (изменения на МСФО 32), публикувани през декември 2011 г.

97М. (Нов - Регламент (ЕО) № 301/2013, ОВ L 90, 28/03/2013) С Цикъла на годишни подобрения 2009-2011 г., издаден през май 2012 г., бяха изменени параграфи 35, 37 и 39 и добавен параграф 35А. Предприятието прилага това изменение със задна дата в съответствие с МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2013 г. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага изменението за по-ранен период, то оповестява този факт.

97Н. (Нов - Регламент (ЕО) № 1174/2013, ОВ L 312, 21/11/2013) С Инвестиционни предприятия (изменения на МСФО 10, МСФО 12 и МСС 27), издадени през октомври 2012 г., беше изменен параграф 4. Предприятието прилага това изменение за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2014 година. Разрешено е по-ранното прилагане на Инвестиционни предприятия. Ако дадено предприятие приложи тези изменения по-рано, то прилага по едно и също време всички изменения, включени в Инвестиционни предприятия.

97П. (Отм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016)

97Р. (Нов - Регламент (ЕС) № 2016/1905, ОВ L 295, 29/10/2016) С МСФО 15 Приходи от договори с клиенти, издаден през май 2014 г., беше изменен параграф НП21.

97С. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) С МСФО 9, издаден през юли 2014 г., се изменят параграфи 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96В, НП2 и НП30 и се заличават параграфи 97Е, 973 и 97П. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 9.

97Т. (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2017/1986, ОВ L 291, 09/11/2017) С МСФО 16 Лизинг, издаден през януари 2016 г., се изменят параграфи НП9 и НП10. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 16.

97У. (Нов - Регламент (ЕС) 2021/2036, ОВ L 416, 23/11/2021, в сила от 1.01.2023 г.) С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бяха изменени параграфи 4, НП8 и НП36 и бе добавен параграф 33А. С издадените през май 2020 г. Изменения на МСФО 17 бе изменен допълнително параграф 4. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 17.

Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 15.

Оттегляне на други становища

98. Настоящият стандарт заменя МСС 32 Финансови инструменти: оповестяване и представяне, преработен през 2000 г. (През август 2005 г. СМСС прехвърли всички оповестявания, свързани с финансови инструменти, в МСФО 7 Финансови инструменти: оповестяване.)

99. Настоящият стандарт заменя следните разяснения:

- а) ПКР-5 Класификация на финансови инструменти - клаузи за уреждане под условие;
- б) ПКР-16 Акционерен капитал - обратно придобити инструменти на собствения капитал (съкровищни акции);
- в) ПКР-17 Собствен капитал - разходи за операции със собствен капитал.

100. С настоящия стандарт се оттегля проектът на ПКР-П34 Финансови инструменти - инструменти или права, подлежащи на обратно изкупуване от притежателя.

Допълнение

НАСОКИ ЗА ПРИЛАГАНЕ

МСС 32 Финансови инструменти: представяне

МСС 32 Финансови инструменти: представяне

Настоящото допълнение представлява неразделна част от стандарта.

НП1. Настоящите насоки за прилагане обясняват прилагането на конкретни аспекти от стандарта.

НП2. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) Стандартът не разглежда признаването или оценяването на финансови инструменти. Изискванията за признаване и оценяване на финансови активи и финансови пасиви са изложени в МСФО 9.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ (ПАРАГРАФИ 11-14)

Финансови активи и финансови пасиви

НП3. Валутата (паричните средства) е финансов актив, защото тя представлява средство за размяна и следователно е базата, според която всички сделки се измерват и се признават във финансовите отчети. Депозит на парични средства в банка или сходна финансова институция е финансов актив, защото представлява договорно право на вложителя да получи парични средства от институцията или да издаде чек или сходен инструмент срещу салдото в полза на кредитор при плащането на финансов пасив.

НП4. Често срещани примери за финансови активи, представляващи договорно право за получаване на парични средства в бъдеще и съответно за финансови пасиви, представляващи договорно задължение за предоставяне на парични средства в бъдеще, са:

- а) търговски вземания и задължения;
- б) вземания и задължения по полици;
- в) вземания и задължения по заеми; и
- г) вземания и задължения по облигации.

Във всеки случай договорното право на едната страна да получи (или задължението да плати) парични средства се съпоставя със съответстващото задължение на другата страна да плати (или право да получи).

НП5. Друг вид финансов инструмент е този, за който икономическата полза, която ще бъде получена или предоставена, е финансов актив, различен от парични средства. Например полица,

платима в държавни облигации, дава на притежателя договорното право да получи, а на емитента договорното задължение да предостави, държавни облигации, а не парични средства. Облигациите са финансови активи, тъй като представляват задължения на емитиращото правителство да плати парични средства. Полицията е следователно финансов актив за притежателя си и финансов пасив за емитента.

НП6. "безсрочните" дългови инструменти (като "безсрочни" облигации, необезпечени облигации и капиталови полици) обикновено предоставят на притежателя си договорното право да получи плащания на лихви по сметка на фиксирани дати, продължаващи в необозримо бъдеще, или без право да получи погашение на главницата, или с право на погасяване на главницата при условия, които правят това малко вероятно или твърде отдалечено в бъдещето. Например дадено предприятие може да издаде финансов инструмент, който изисква от него да прави непрекъснато годишни плащания, равни на посочен лихвен процент от 8 %, прилаган към посочен номинал или стойност на главницата в размер на 1 000 BE [18]. Приемайки, че 8 % е пазарният лихвен процент за инструмента при емитирането му, емитентът поема договорно задължение да направи поток от бъдещи плащания на лихви със справедлива стойност (настояща стойност) от 1 000 BE при първоначалното признаване. Притежателят и емитентът на инструмента имат финансов актив и съответно - финансов пасив.

НП7. Договорното право или договорното задължение за получаване, предоставяне или размяна на финансови инструменти само по себе си представлява финансов инструмент. Веригата от договорни права или договорни задължения отговаря на определението на финансов инструмент, ако тя в крайна сметка ще доведе до получаването или плащането на парични средства или до придобиването или издаването на инструмент на собствения капитал.

НП8. (Изм. - Регламент (ЕС) 2021/2036, ОВ L 416, 23/11/2021, в сила от 1.01.2023 г.) Способността да се упражни договорно право или изискването да се удовлетвори договорно задължение може да бъде абсолютна или може да е под условие в зависимост от настъпването на бъдещо събитие. Например финансовата гаранция е договорно право на кредитора да получи парични средства от гаранта и съответно договорно задължение на гаранта да плати на кредитора, ако кредитополучателят изпадне в неизпълнение. Договорното право и задължение съществуват благодарение на минала сделка или събитие (приемането на гаранцията), въпреки че способността на кредитора да упражни своето право и изискването за гаранта да изпълни своето задължение зависят от бъдещ акт на неизпълнение от страна на кредитополучателя. Условното право и задължение отговарят на определението за финансов актив и финансов пасив, въпреки че тези активи и пасиви невинаги се признават във финансовите отчети. Някои от тези условни права и задължения могат да бъдат договори, попадащи в обхвата на МСФО 17.

НП9. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2017/1986, ОВ L 291, 09/11/2017) Вследствие на лизинга обикновено възниква право на лизингодателя да получи и задължение на лизингодателя да даде поток от плащания, които са по същество същите, както комбинираните плащания на главница и лихва при договора за заем. Лизингодателят отразява счетоводно своята инвестиция чрез сумата на вземането по финансовия лизинг, а не самия основен актив, предмет на финансовия лизинг. Съответно, лизингодателят разглежда финансовия лизинг като финансов инструмент. Съгласно МСФО 16 лизингодателят не признава своето право да получава лизингови плащания по оперативен лизинг. Лизингодателят продължава да отчита самия основен актив, а не вземанията, които ще получи в бъдеще съгласно договора. Съответно, лизингодателят не разглежда оперативния лизинг като финансов инструмент, освен във връзка с отделните плащания, дължими и изискуеми от лизингополучателя в настоящия момент.

НП10. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2017/1986, ОВ L 291, 09/11/2017) Материални активи (като материални запаси, имоти, машини и съоръжения, активи с право на ползване и нематериални активи (като патенти и търговски марки), не са финансови активи. Контролът върху такива

материални активи, активи с право на ползване и нематериални активи създава възможност за генериране на входящ поток от парични средства или друг финансов актив, но не води до настоящо право на получаване на парични средства или друг финансов актив.

НП11. Активи (като предплатени разходи), за които бъдещата икономическа изгода е получаването на стоки или услуги вместо правото да се получат парични средства или друг финансов актив, не са финансови активи. Съответно обекти като отсрочени приходи и повечето гаранционни задължения не са финансови пасиви, тъй като изходящият поток от икономически ползи, свързан с тях, е предоставянето на стоки и услуги, а не договорно задължение за изплащане на парични средства или друг финансов актив.

НП12. Пасиви или активи, които не са договорни (като данъци върху доходите, които възникват в резултат от законови изисквания, наложени от правителството), не са финансови пасиви или финансови активи. Счетоводното отчитане на данъците върху доходите е разгледано в МСС 12 Данъци върху доходите. По подобен начин конструктивните задължения, както са дефинирани в МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи, не възникват от договори и не са финансови пасиви.

Инструменти на собствения капитал

НП13. Примерите за инструменти на собствения капитал включват неупражняеми обикновени акции, някои упражняеми инструменти (вж. параграфи 16А и 16Б), някои инструменти, които налагат върху предприятието задължение да предоставят на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация (вж. параграфи 16В и 16Г), някои видове преференциални акции (вж. параграфи НП25 и НП26) и варианти или издадени кол опции, които позволяват на притежателя да запише или да закупи фиксиран брой неупражняеми обикновени акции в емитиращото предприятие в размяна срещу фиксирана сума парични средства или друг финансов актив. Задължението на предприятието да емитира или закупи фиксиран брой от своите инструменти на собствения капитал в замяна на фиксирана сума парични средства или друг финансов актив, е инструмент на собствения капитал за предприятието (с изключение на посоченото в параграф 22А). Ако такъв договор обаче съдържа задължение за предприятието да плати парични средства или друг финансов актив (различен от договор, класифициран като собствен капитал съгласно параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г), той поражда също и задължение за настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване (вж. параграф НП27(а)). Емитент на неупражняеми обикновени акции поема пасив, когато официално действа за извършване на разпространението и става право задължен пред акционерите да направи това. Такъв може да е случаят след обявяването на дивиденди или когато предприятието се ликвидира и всякакви активи, оставащи след удовлетворяване на пасивите, станат разпределими на акционерите.

НП14. Закупена кол опция или друг сходен договор, придобит от предприятието, който му дава правото да придобие обратно фиксиран брой от своите инструменти на собствения капитал срещу предоставянето на фиксирана сума парични средства или друг финансов актив, не е финансов актив за предприятието (с изключение на посоченото в параграф 22А). Вместо това всяко възнаграждение, платено за такъв договор, се приспада от собствения капитал.

Класът инструменти, който е подчинен на всички други класове (параграфи 16А (б) и 16В (б))

НП14А. Една от характеристиките на параграфи 16А и 16В е, че финансовият инструмент е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове.

НП14Б. Когато определя дали даден инструмент е в подчинения клас, предприятието оценява претенциите на инструмента при ликвидация, все едно ликвидацията настъпва на датата, когато то класифицира инструмента. Предприятието следва да преоцени класификацията, ако настъпи

промяна в значимите обстоятелства. Например, ако предприятието емитира или изкупи обратно финансов инструмент, това може да се отрази на факта дали въпросният инструмент е в класа инструменти, който е подчинен на всички други класове.

НП14В. Инструмент, който има преференциално право при ликвидация на предприятието, не е инструмент с право на пропорционален дял от нетните активи на предприятието. Например, инструмент има преференциално право при ликвидация, ако дава право на притежателя на фиксирани дивиденди при ликвидация в допълнение към дела от нетните активи на предприятието, когато други инструменти в подчинения клас с право на пропорционален дял от нетните активи на предприятието не притежават същото право при ликвидация.

НП14Г. Ако предприятието има само един клас финансови инструменти, този клас се третира като подчинен на всички други класове.

Общ размер на очакваните парични потоци, отнасящи се до инструмента, за целия живот на инструмента (параграф 16А (д))

НП14Д. Общият размер на очакваните парични потоци през целия живот на инструмента трябва да се основават в съществена степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или справедливата стойност на признатите и отписани нетни активи на предприятието през целия живот на инструмента. Печалбата или загубата и промяната в признатите нетни активи се оценяват в съгласно съответните МСФО.

Сделки, сключени от притежателя на инструмент, в различно качество от собственик на предприятието (параграфи 16А и 16В)

НП14Е. Притежателят на упражняем финансов инструмент или на инструмент, който налага на предприятието задължението да предостави на друга страна пропорционален дял от нетните активи на предприятието само при ликвидация може да сключи сделка с предприятието в качество, различно от това на собственик. Например, притежател на инструмент може да е също наето лице в предприятието. Когато се преценява дали инструментът следва да се класифицира като собствен капитал по силата на параграфи 16А и 16В, се взимат предвид само паричните потоци и договорните срокове и условия на инструмента, които се отнасят до притежателя на инструмента в качеството му на собственик на предприятието.

НП14Ж. Пример за това е командитно дружество, което има съдружници с ограничена отговорност и такива с неограничена отговорност. Някои съдружници с неограничена отговорност могат да дадат гаранция на предприятието и да получат възнаграждение за тази гаранция. В такива ситуации получателят на гаранцията и свързаните парични потоци се отнасят към притежателите на инструмента в тяхното качество на гаранти, а не в ролята им на собственици на предприятието. Следователно такава гаранция и свързаните парични потоци не биха довели до положение съдружниците с неограничена отговорност да се считат за подчинени на съдружниците с ограничена отговорност и няма да се вземат предвид при оценката дали договорните срокове и условия на инструментите на съдружието с ограничена отговорност и инструментите на съдружието с неограничена отговорност са идентични.

НП14З. Друг пример е договореност за подялба на печалбата или загубата, което разпределя печалбата или загубата на притежателите на инструменти на базата на предоставените услуги или генерирания бизнес по време на текущата и предходни години. Такива договорености са сделки с притежателите на инструменти не в качеството им на собственици и не следва да се вземат предвид, когато се оценяват характеристиките, описани в параграфи 16А и 16В. Договорености за подялба на печалбата или загубата обаче, които разпределят печалбата или загубата на притежателите на инструменти на базата на номиналната сума на техните инструменти по отношение на другите в класа, представляват сделки с притежателите на

инструменти в качеството им на собственици и следва да се вземат предвид, когато се оценяват характеристиките, описани в параграф 16А и параграф 16В.

НП14И. Паричните потоци и договорните срокове и условия на сделка между притежател на инструмент (не в качеството му на собственик) и емитиращото предприятие трябва да са сходни на еквивалентна сделка, която може да възникне между непритежател на инструмент и емитиращото предприятие.

Отсъствие на друг финансов инструмент или договор с общ размер на паричните потоци, който в значителна степен фиксира или ограничава остатъчната възвращаемост за притежателя на инструмента (параграфи 16Б и 16Г)

НП14Й. Условие за класификация като собствен капитал на финансов инструмент, който в противен случай отговаря на критериите на параграф 16А или параграф 16Г е предприятието да не притежава друг финансов инструмент или договор, който има (а) общ размер на паричните потоци, основан в значителна степен на печалбата или загубата, промяната в признатите нетни активи или промяната в справедливата стойност на признатите и отписани нетни активи на предприятието и (б) ефекта от съществено ограничаване или фиксиране на остатъчната възвращаемост. Следните инструменти, когато са сключени при нормални търговски условия с несвързани страни, не е вероятно да попречат на инструменти, които в противен случай отговарят на критериите на параграф 16А или параграф 16В да бъдат класифицирани като собствен капитал:

- а) инструменти с общ размер на паричните потоци, основан в значителна степен на печалбата или загубата от конкретен актив на предприятието;
- б) инструменти с общ размер на паричните потоци, основан на процент от приходите;
- в) договори, предназначени да възнаградят наети лица за услуги, предоставени на предприятието;
- г) договори, изискващи плащане на незначителен процент от печалбата за предоставени услуги или стоки.

Деривативни финансови инструменти

НП15. Финансовите инструменти включват основни инструменти (като вземания, задължения и инструменти на собствения капитал) и деривативни финансови инструменти (като финансови опции, фючърси и форуърди, лихвени и валутни суапове). Деривативните финансови инструменти отговарят на определението за финансов инструмент и съответно попадат в обхвата на настоящия стандарт.

НП16. Деривативните финансови инструменти създават права и задължения, които оказват влияние върху прехвърлянето между страните по инструмента на един или повече финансови рискове, присъщи на стоящия в основата финансов инструмент. При възникването деривативните финансови инструменти дават на едната страна договорното право да размени финансови активи или финансови пасиви с другата страна при условия, които са потенциално благоприятни, или договорното задължение да размени финансови активи или финансови пасиви с другата страна при условия, които са потенциално неблагоприятни. Като цяло обаче [19] те не водят до прехвърляне на стоящия в основата финансов инструмент в началото на договора, нито таква прехвърляне възниква задължително на падежа на договора. Някои инструменти съдържат както право, така и задължение да се извърши размяна. Тъй като условията на размяната се определят в началото на деривативния инструмент, с промяната на цените на финансовите пазари тези условия могат да станат или благоприятни, или неблагоприятни.

НП17. Пут- или кол-опция за размяна на финансови активи или финансови пасиви (т. е. финансови инструменти, различни от инструменти на собствения капитал на предприятието)

дава на притежателя си право да получи потенциални бъдещи икономически изгоди, свързани с промени в справедливата стойност на стоящия в основата на договора финансов инструмент. И обратно, емитентът на опция поема задължение да се откаже от потенциални бъдещи икономически ползи или да понесе потенциални загуби на икономически ползи, свързани с промените в справедливата стойност на стоящия в основата финансов инструмент. Договорното право на притежателя и задължението на емитента на опцията отговарят на определението за финансов актив и съответно на финансов пасив. Стоящият в основата финансов инструмент по опционен договор може да бъде всякакъв финансов актив, включително акции в други предприятия и лихвоносни инструменти. Опцията може да изисква от емитента си да емитира дългов инструмент, а не да прехвърли финансов актив, но стоящият в основата инструмент по опцията би представлявал финансов актив за притежателя, ако упражни опцията. Правото на притежателя на опцията да размени финансовия актив при потенциално благоприятни условия и задължението на емитента на опцията да размени финансов актив при потенциално неблагоприятни условия, са различни от стоящия в основата финансов актив, който трябва да бъде разменен при упражняването на опцията. Характерът на правото на притежателя и на задължението на емитента на опцията не се влияят от вероятността за упражняване на опцията.

НП18. Друг пример на деривативен финансов инструмент е форуърден договор, който ще бъде уреден за период от шест месеца, при който едната страна (купувачът) обещава да предостави парични средства от 1 000 000 ВЕ срещу държавни облигации с фиксиран процент с номинална стойност от 1 000 000 ВЕ, а другата страна (продавачът) обещава да предостави държавни облигации с фиксиран процент с номинална стойност от 1 000 000 ВЕ срещу парични средства от 1 000 000 ВЕ. През шестте месеца двете страни имат договорно право и договорно задължение да разменят финансовите инструменти. Ако пазарната цена на държавните облигации нарасне над 1 000 000 ВЕ, условията ще бъдат благоприятни за купувача и неблагоприятни за продавача; ако пазарната цена падне под 1 000 000 ВЕ, ефектът ще бъде противоположен. Купувачът има договорно право (финансов актив), подобно на правото при държаната кол-опция, и договорно задължение (финансов пасив), сходно на задължението при издадената пут-опция, а продавачът има договорно право (финансов актив), сходно на правото при притежавана пут-опция, и договорно задължение (финансов пасив), подобно на задължението при издадена кол-опция. Както при опциите, тези договорни права и задължения представляват финансови активи и финансови пасиви и са различни от стоящите в основата финансови инструменти (облигациите и паричните средства, които трябва да бъдат разменени). Двете страни по форуърден договор имат задължението да действат в договорения срок, докато изпълнението по опционен договор възниква само когато притежателят на опцията избере да я упражни.

НП19. Много други видове деривативни инструменти, съдържащи правото или задължението да се извърши бъдеща размяна, включително лихвен и валутен суап, лихвени тавани, диапазони (комбинация от горна и долна граница) и минимални граници, кредитни ангажименти, улеснения за издаване на полици, и акредитиви. Договорите за лихвен суап могат да се разглеждат като вариант на форуърден договор, в който страните се договарят да направят серия от бъдещи размени на парични суми, където едната сума се изчислява при плаващ лихвен процент, а другата при фиксиран лихвен процент. Фючърните договори са друг вариант на форуърдни договори, основно различаващи се по това, че договорите са стандартизирани и се търгуват на борса.

Договори за покупка или продажба на нефинансови обекти (параграфи 8-10)

НП20. Договорите за покупка или продажба на нефинансови обекти не отговарят на определението за финансов инструмент, тъй като договорното право на едната страна да получи нефинансов актив или услуга и съответстващото задължение на другата страна не установяват

сегашно право или задължение на която и да е от страните да получи, предостави или размени финансов актив. Например договори, които предвиждат уреждане само чрез получаване или предоставяне на нефинансов актив (напр. опция, фючърсни или форуърдни договори за сребро), не са финансови инструменти. Много договори за стоки са от този тип. Някои са стандартизирани по форма и се търгуват на организирани пазари по същия до голяма степен начин, по който се търгуват и някои деривативни финансови инструменти. Например фючърсни договори за стоки могат да се купуват или продават веднага срещу парични средства, защото се котира за търгуване на борса и могат да сменят собственика си във всеки един момент. Страните, купувачи и продавачи договора, в действителност търгуват със стоящите в основата стоки. Способността да се купи или продаде договор за стоки срещу парични средства, леснотата, с която той може да бъде купен или продаден, и възможността за договаряне на парично уреждане на задължението да се получи или достави стока не променят фундаменталния характер на договора по начин, който да създава финансов инструмент. Независимо от това някои договори за покупка или продажба на нефинансови обекти, които могат да бъдат уредени нетно или чрез размяна на финансови инструменти, или в които нефинансовият актив може да се превърне незабавно в парични средства, са в обхвата на стандарта, все едно са финансови инструменти (вж. параграф 8).

НП21. (Изм. - Регламент (ЕС) № 2016/1905, ОВ L 295, 29/10/2016) Освен в случаите, когато това се изисква от МСФО 15 Приходи от договори с клиенти, договор, който е свързан с получаването или доставката на физически активи, не води до възникването на финансов актив за едната страна и финансов пасив за другата страна, освен ако всяко съответстващо плащане е отсрочено след датата, на която се прехвърлят физическите активи. Такъв е случаят с покупката или продажбата на стоки при условията на търговски кредит.

НП22. Някои договори са свързани със стоки, но не включват уреждане чрез физическото получаване или доставка на стоки. Те предвиждат уреждане чрез парични плащания, които се определят по формула в договора, а не чрез плащане на фиксирани суми. Например стойността на главницата на облигация може да се изчисли чрез прилагането на пазарна цена на нефта, преобладаваща на падежа на облигацията, към фиксирано количество нефт. Главницата се индексира към цената на стоката, но се урежда единствено в парични средства. Такъв договор представлява финансов инструмент.

НП23. Определението за финансов инструмент включва и договор, който поражда нефинансов актив или нефинансов пасив в допълнение към финансов актив или финансов пасив. Такива финансови инструменти често предоставят на едната страна опцията да размени финансов актив за нефинансов актив. Например облигация, свързана с нефт, може да предостави на притежателя си правото да получи поток от фиксирани периодични лихвени плащания и фиксирана сума парични средства на падежа с опцията да размени главницата за фиксирано количество нефт. Желанието за упражняване на тази опция ще варира с течение на времето в зависимост от справедливата стойност на нефта съобразно съотношението на размяна на парични средства срещу нефт (цена на размяната), заложено в облигацията. Намеренията на притежателя на облигацията относно упражняването на опцията не оказват влияние върху същността на съставните активи. Финансовият актив на притежателя и финансовият пасив на емитента правят облигацията финансов инструмент, независимо че се създават и друг вид активи и пасиви.

НП24. [Заличен]

ПРЕДСТАВЯНЕ

Пасиви и собствен капитал (параграфи 15-27)

Няма договорно задължение за предоставяне на парични средства или друг финансов актив (параграфи 17-20)

НП25. Привилегированите акции могат да бъдат емитирани с различни права. При определяне дали привилегирована акция е финансов пасив или инструмент на собствения капитал, емитентът оценява конкретните права, присъщи на акцията, за да определи дали те притежават основните характеристики на финансов пасив. Например привилегирована акция, при която се предвижда обратно изкупуване на конкретна дата или изкупуване по желание на притежателя, представлява финансов пасив, защото емитентът има задължението да прехвърли финансови активи на притежателя на акцията. Потенциалната неспособност на емитента да изпълни задължението да изкупи обратно привилегирована акция, когато е задължен по договор да направи това, независимо дали поради липсата на средства, законово ограничение или недостатъчни печалби или резерви, не обезсилва задължението. Опцията на емитента да изкупи обратно акциите срещу парични средства не отговаря на определението за финансов пасив, защото емитентът няма сегашно задължение да прехвърли финансови активи на акционерите. В този случай обратното изкупуване на акциите е единствено по преценка на емитента. Задължение обаче може да възникне, когато емитентът на акциите упражни своята опция обикновено като уведоми официално акционерите за намерението си да изкупи акциите обратно.

НП26. Когато привилегированите акции не подлежат на обратно изкупуване, подходящата класификация се определя от другите права, които се съдържат в тях. Класификацията се базира върху оценката на същността на договорните споразумения и определенията за финансов пасив и инструмент на собствения капитал. Когато разпределенията за притежателите на привилегировани акции, независимо дали са кумулативни или некумулятивни, са по преценка на емитента, акциите са инструменти на собствения капитал. Класификацията на привилегировани акции като инструмент на собствения капитал или финансов пасив не се влияе например от:

- а) историята на извършването на разпределения;
- б) намерението да се правят разпределения в бъдеще;
- в) възможно негативно влияние върху цената на обикновените акции на емитента, ако не се направят разпределения (поради ограничения върху изплащането на дивиденди по обикновените акции, ако не са изплащани дивиденди по привилегированите акции);
- г) сумата на резервите на емитента;
- д) очакванията на емитента за печалба или загуба за периода; или
- е) способността или неспособността на емитента да окаже влияние върху сумата на своята печалба или загуба за периода.

Уреждане в инструменти на собствения капитал на предприятието (параграфи 21-24)

НП27. Следните примери илюстрират как да се класифицират различните видове договори за инструменти на собствения капитал на предприятието:

- а) Договор, който ще бъде уреден от предприятието, получаващо или предоставящо фиксиран брой от своите собствени акции, без бъдещо плащане, или разменящо фиксиран брой от своите собствени акции срещу фиксирана сума парични средства или друг финансов актив, е инструмент на собствения капитал (с изключение на посоченото в параграф 22А). Съответно всяко получено или платено възнаграждение по такъв договор се добавя директно в или се приспада директно от собствения капитал. Един пример за това е издадена опция за акции, която дава право на контрагента да закупи фиксиран брой от акциите на предприятието срещу фиксирана сума парични средства. Ако обаче договорът изисква от предприятието да изкупи обратно своите собствени акции срещу парични средства или друг финансов актив на фиксирана или определима дата или при поискване, предприятието също признава финансов пасив за настоящата стойност на сумата на обратно изкупуване (с изключение на инструменти, които притежават всички характеристики и отговарят на условията в параграфи 16А и 16Б или

параграфи 16В и 16Г). Един пример е задължение на предприятието по форуърден договор да изкупи обратно фиксиран брой от своите собствени акции срещу фиксирана сума парични средства.

б) Задължението на предприятието да изкупи обратно своите собствени акции срещу парични средства поражда финансов пасив за настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване, дори ако броят на акциите, които предприятието е задължено да изкупи обратно, не е фиксиран или ако задължението е под условие спрямо упражняването от страна на контрагента на правото на обратно изкупуване (с изключение на посоченото в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г). Един пример на условно задължение е издадена опция, която изисква от предприятието да изкупи обратно свои собствени акции срещу парични средства, ако контрагентът упражни опцията.

в) Договор, който ще бъде уреден в парични средства или друг финансов актив, е финансов актив или финансов пасив, дори ако сумата на паричните средства или другият финансов актив, които ще бъдат получени или предоставени, се базира върху промени в пазарната цена на собствения капитал на предприятието (с изключение на посоченото в параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г). Един пример е опция за акции с нетно парично уреждане.

г) Договор, който ще бъде уреден в променлив брой собствени акции на предприятието, чиято стойност е равна на фиксирана сума или на сума, базирана върху промени в основна променлива (напр. цена на стоката), е финансов актив или финансов пасив. Един пример е издадена опция за покупка на злато, която, ако бъде упражнена, се урежда нетно в собствени инструменти на предприятието, като предприятието доставя толкова от тези инструменти, колкото са равни на стойността на договора за опция. Такъв договор е финансов актив или финансов пасив дори ако основната променлива е цената на собствените акции на предприятието, а не на златото. Съответно договор, който ще бъде уреден във фиксиран брой собствени акции на предприятието, но при който правата, съдържащи се в тези акции ще се променят така че стойността на уреждането да е равна на фиксирана сума или на сума, базирана на промени в основна променлива, е финансов актив или финансов пасив.

Клаузи за уреждане под условие (параграф 25)

НП28. Параграф 25 изисква, ако част от клауза за уреждане под условие, която би изисквала уреждане в парични средства или друг финансов актив (или по друг начин, който би довел до това даден инструмент да се счита за финансов пасив), не е действителна, клаузата за уреждане да не оказва влияние върху класификацията на финансовия инструмент. Следователно договор, който изисква уреждане в парични средства или променлив брой собствени акции на предприятието само при възникването на събитие, което е изключително рядко, до голяма степен необичайно и много малко вероятно да възникне, е инструмент на собствения капитал. Съответно уреждането във фиксиран брой собствени акции на предприятието може да е забранено по договор при обстоятелства, които са извън контрола на предприятието, но ако тези обстоятелства нямат действителна възможност да настъпят, класификацията като инструмент на собствения капитал е подходяща.

Третиране в консолидирани финансови отчети

НП29. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1254/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) В консолидираните финансови отчети предприятието представя малцинственото участие - т.е. дяловете на други страни в собствения капитал и дохода на неговите дъщерни предприятия - в съответствие с МСС 1 и МСФО 10. При класифицирането на финансов инструмент (или негов компонент) в консолидирани финансови отчети и определянето дали дадена група като цяло има задължение да предостави парични средства или друг финансов актив във връзка с инструмента или да го уреди по начин, който води до класификация като пасив, предприятието взема под внимание сроковете и условията, които са договорени между членовете на групата и притежателите на

инструмента. Когато дъщерно предприятие в група издава финансов инструмент и предприятието майка или предприятие от друга група договори допълнителни условия директно с притежателите на инструмента (напр. гаранция), групата може да не разполага с възможност за преценка относно разпределенията или обратното изкупуване. Въпреки че дъщерното предприятие може да класифицира инструмента по подходящ начин в своя индивидуален финансов отчет, без да взема под внимание тези допълнителни условия, ефектът от другите споразумения между членовете на групата и притежателите на инструментите се вземат под внимание, за да се гарантира, че консолидираните финансови отчети отразяват договорите и сделките, в които групата е встъпила като цяло. До степента, в която съществува такова задължение или клауза за уреждане, инструментът (или неговият компонент, който е предмет на задължението) се класифицира като финансов пасив в консолидираните финансови отчети.

НП29А. Някои видове инструменти, които налагат договорно задължение върху предприятието, се класифицират като инструменти на собствения капитал в съответствие с параграфи 16А и 16Б или параграфи 16В и 16Г). Класификация в съответствие с тези параграфи е изключение на принципите, прилагани в противен случай в настоящия стандарт към класификацията на инструменти. Това изключение не обхваща класификацията на неконтролиращи участия в консолидираните финансови отчети. Следователно инструменти, класифицирани като инструменти на собствения капитал в съответствие или с параграфи 16А и 16Б, или параграфи 16В и 16Г в индивидуалните финансови отчети, които са неконтролиращи участия, се класифицират като пасиви в консолидираните финансови отчети на групата.

Съставни финансови инструменти (параграфи 28–32)

НП30. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2016/2067, ОВ L 323, 29/11/2016) Параграф 28 се прилага само по отношение на емитенти на недеривативни съставни финансови инструменти. Параграф 28 не разглежда съставни финансови инструменти от гледна точка на притежателите. МСФО 9 разглежда класифицирането и оценяването на финансови активи, които са съставни финансови инструменти от гледна точка на притежателя.

НП31. (Изм. - Регламент (ЕО) № 1255/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Често срещана форма на съставен финансов инструмент е дългов инструмент с внедрена опция за конверсия като например облигация, конвертируема в обикновени акции на емитента, и без всякакви други внедрени деривативни характеристики. В параграф 28 от емитента на такъв финансов инструмент се изисква да представи пасивния компонент и компонента на собствения капитал отделно в отчета за финансовото състояние, както следва:

а) Задължението на емитента да направи планирани плащания на лихви и главница е финансов пасив, който съществува до момента, в който инструментът не бъде конвертиран. При първоначалното признаване справедливата стойност на пасивния компонент е настоящата стойност на договорно определения поток от бъдещи парични потоци, дисконтирани с лихвен процент, прилаган в този момент на пазара към инструментите със съпоставим кредитен статус и предоставящи по същество същите парични потоци при същите условия, но без опция за конвертиране.

б) Инструментът на собствения капитал е внедрена опция за конвертиране на пасив в собствен капитал на емитента. Тази опция има стойност при първоначалното признаване дори когато тя е "извън пари".

НП32. При конверсията на конвертируем инструмент на падежа предприятието отписва пасивния компонент и го признава като собствен капитал. Първоначалният капиталов компонент остава като собствен капитал (въпреки че може да бъде прехвърлен от една позиция в рамките на капитала в друга). Няма печалба или загуба при конверсия на падежа.

НП33. Когато дадено предприятие погаси конвертируем инструмент преди падежа чрез по-ранно обратно изкупуване, при което първоначалните привилегии за конверсия останат

непроменени, предприятието разпределя платеното възнаграждение и всякакви разходи по сделката за обратното изкупуване, към пасивния или капиталовия компонент на инструмента на датата на сделката. Използваният метод за разпределянето на платеното възнаграждение и на разходите по сделката към отделните компоненти съответства на това, използвано при първоначалното разпределяне на отделните компоненти на постъпленията, получени от предприятието при емитирането на конвертируемия инструмент, в съответствие с параграфи 28-32.

НП34. След разпределяне на възнаграждението всяка произтичаща от това печалба или загуба се третира в съответствие със счетоводните принципи, приложими към свързания компонент, както следва:

- а) сумата на печалбата или загубата, свързана с пасивния компонент, се признава в печалбата или загубата; и
- б) сумата на възнаграждението, свързано с капиталовия компонент, се признава в собствения капитал.

НП35. Предприятието може да измени условията на конвертируем инструмент, за да предизвика по-ранна конверсия, например чрез предлагане на по-благоприятен конверсионен коефициент или плащане на друго допълнително възнаграждение при конверсия преди определената дата. Разликата на датата, на която условията са променени, между справедливата стойност на възнаграждение то, което притежателят получава при конверсията на инструмента съгласно коригираните условия, и справедливата стойност на възнаграждението, което притежателят би получил съгласно първоначалните условия, се признава като загуба в печалбата или загубата.

Обратно изкупени акции (параграфи 33 и 34)

НП36. Инструментите на собствения капитал на предприятието не се признават като финансов актив независимо от причината, поради която са били придобити обратно. Параграф 33 изисква предприятие, което придобива обратно свои инструменти на собствения капитал, да приспадне тези инструменти на собствения капитал от собствения капитал. Когато предприятие държи свой собствен капитал от името на други лица обаче, напр. финансова институция, държаща свой собствен капитал от името на клиент, съществува взаимоотношение на посредничество и в резултат на това тези притежания не се включват в баланса на предприятието.

Лихви, дивиденди, загуби и печалби (параграфи 35-41)

НП37. Следният пример илюстрира прилагането на параграф 35 по отношение на съставен финансов инструмент. Да допуснем, че некумулятивна привилегирана акция подлежи на задължително обратно изкупуване срещу парични средства след пет години, но по преценка на предприятието преди датата на обратното изкупуване се изплащат дивиденди. Такъв инструмент е съставен финансов инструмент с капиталов компонент, който е настоящата стойност на сумата на обратното изкупуване. Отпускането на отбив по този компонент се признава в печалбата или загубата и се класифицира като разход за лихви. Всички изплатени дивиденди се отнасят за капиталовия компонент и съответно се признават като разпределение на печалба или загуба. Сходно третиране би се приложило, ако обратното изкупуване не е задължително, а по избор на притежателя, или ако акцията е задължително конвертируема в променлив брой обикновени акции, изчислени така че да са равни на фиксирана сума или на сума, базираща се на промени в основна променлива (напр. стока). Ако обаче към сумата на обратното изкупуване се добавят някакви неизплатени дивиденди, целият инструмент е пасив. В този случай всички дивиденди се класифицират като разход за лихви.

Компенсирание на финансов актив и финансов пасив (параграфи 42-50)

НП38. (Заличен - Регламент (ЕО) № 1256/2012, ОВ L 360, 29/12/2012)

Критерий за това, че предприятието Дпонастоящем има юридически упражняемо право на компенсиране на признатите суми" (параграф 42, буква а))

НП38А. (Нов - Регламент (ЕО) № 1256/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Компенсаторно право може да е налице понастоящем или да е обвързано с бъдещо събитие (например да се задейства и упражнява само при настъпването на бъдещо събитие като неизпълнение или неплатежоспособност или обявяване в несъстоятелност на контрагент). Дори ако компенсаторното право не е обвързано с бъдещо събитие, то може да бъде юридически упражняемо само при някое от следните обстоятелства: обичайни условия на стопанска дейност, неизпълнение или неплатежоспособност или обявяване в несъстоятелност на контрагент).

НП38Б. (Нов - Регламент (ЕО) № 1256/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) За да удовлетвори критерия в параграф 42, буква а), предприятието трябва понастоящем да има юридически упражняемо компенсаторно право. Това означава, че това право:

а) не е обвързано с бъдещо събитие, както и

б) е юридически упражняемо при всяко едно от следните обстоятелства:

(i) обичайните условия на стопанска дейност;

(ii) неизпълнение, както и

(iii) неплатежоспособност или обявяване в несъстоятелност на предприятието или всички негови контрагенти.

НП38В. (Нов - Регламент (ЕО) № 1256/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Естеството и обхвата на компенсаторното право, включително свързаните с упражнимостта му условия, както и въпросът дали се запазва при неизпълнение или неплатежоспособност или обявяване в несъстоятелност, могат да се различават при различните правни системи. Следователно може да се приеме, че компенсаторното право е налице автоматично извън обичайните условия на стопанска дейност. Например правото в областта на неплатежоспособността или обявяването в несъстоятелност може да забранява или ограничава в определени случаи правото на компенсиране при неплатежоспособност или обявяване в несъстоятелност.

НП38Г. (Нов - Регламент (ЕО) № 1256/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) При определянето на това дали компенсаторното право е юридически упражняемо при обичайните условия на стопанска дейност, неизпълнение или неплатежоспособност или обявяване в несъстоятелност на предприятието или всички негови контрагенти (както е посочено в параграф НП38Б, буква б)) е необходимо да се анализира правото, приложимо към взаимоотношенията между страните (договорни клаузи, право, на което е подвластен договорът, правото в областта на неплатежоспособността или обявяването в несъстоятелност на контрагентите и др.).

Критерий за това, че предприятието "има намерение да уреди на нетна база или да реализира актив и едновременно с това да уреди пасив" (параграф 42, буква б))

НП38Д. (Нов - Регламент (ЕО) № 1256/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) За да удовлетвори критерия в параграф 42, буква б) предприятието трябва да има намерение или да уреди на нетна база актива, или да го реализира и едновременно с това да уреди пасива. Въпреки че предприятието може да има право да уреди на нетна база актива, то може да го реализира и да уреди пасива отделно.

НП38Е. (Нов - Регламент (ЕО) № 1256/2012, ОВ L 360, 29/12/2012) Ако предприятието може да уреди сумите по такъв начин, че резултатът действително да е равнозначен на нетно уреждане, то ще удовлетвори критерия за уреждане в параграф 42, буква б). Това ще се случи само ако механизмът за брутно уреждане има свойства, които премахват или водят до незначителен кредитен риск и риск по отношение на ликвидността, както и ако дължимите и платимите суми се уреждат в рамките на един процес или цикъл. Например механизъм за брутно уреждане,

който удовлетворява критерия за уреждане в параграф 42, е този, който притежава всички изброени по-долу свойства:

- а) компенсиремите финансови активи и финансови пасиви се предоставят едновременно за обработка;
- б) след предоставянето за обработка на финансовите активи и пасиви, страните се споразумяват да изпълнят задълженията по уреждането;
- в) паричните потоци в резултат на активите и пасивите няма възможност да се променят след предоставянето им за обработка (освен ако обработването не бъде осъществено - вж. буква г) по-долу);
- г) обезпечените с ценни книжа активи и пасиви се уреждат при прехвърляне на ценните книжа или подобен механизъм (например доставка срещу плащане) така, че ако прехвърлянето не се осъществи, обработването на свързаната дължима или платима сума, за която ценните книжа са обезпечени, също няма да се осъществи (и обратно);
- д) всяка операция, която не бъде изпълнена (според посоченото в буква г)), се въвежда отново за обработване до уреждането й;
- е) урежда Параграф НП38, намиращ се непосредствено след заглавието "Компенсирене на финансов актив и финансов пасив" (параграфи 42-50), се заличава. Добавят се заглавие и параграфи НП38А-НП38Е, което се извършва в рамките на една и съща институция (банка по сетълмента, централна банка или централен депозитар на ценни книжа); както и
- ж) налице е кредитен механизъм, действащ в рамките на един ден, който може да предостави достатъчни наличности овърдрафт за извършване на плащанията на датата на уреждане за всяка от страните, като също така е практически сигурно, че задълженията към кредитния механизъм ще бъдат изпълнени при поискване.

НП39. Стандартът не указва специално третиране за така наречените "синтетични инструменти", които са групи от отделни финансови инструменти, придобити и държани с цел да подражават на характеристиките на друг инструмент. Например дългосрочен дълг с плаващ лихвен процент, комбиниран с лихвен суап, който е свързан с получаването на плаващи плащания и извършването на фиксирани плащания, синтезира дългосрочен дълг с фиксиран процент. Всеки от отделните финансови инструменти, които заедно съставляват "синтетичен инструмент", представлява договорно право или задължение със свои собствени срокове и условия, като всеки може да бъде прехвърлен или уреден поотделно. Всеки финансов инструмент е изложен на рискове, които може да се различават от рисковете, на които са изложени други финансови инструменти. Съответно, когато един финансов инструмент в "синтетичен инструмент" е актив, а друг е пасив, те не се компенсират и се представят в отчета за финансовото състояние на предприятието на нетна база, освен ако не отговарят на критериите за компенсиране в параграф 42. Прави се оповестяване на съществените срокове и условия на всеки финансов инструмент, въпреки че предприятието може да посочи в допълнение и характера на взаимоотношението между отделните инструменти (вж. параграф 65).

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Финансови активи и финансови пасиви, отчитани по справедлива стойност в печалбата или загубата (параграф 94, буква е)

НП40. [Заличен]

Виж:

- КРМСФО 11: МСФО 2 Операции с акции в рамките на групата и с обратно изкупени собствени акции.