



**KERAJAAN MALAYSIA**

**Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia**  
*(Malaysian Public Sector Accounting Standards)*

**MPSAS 28**

**Instrumen Kewangan: Pembentangan**

Mei 2014

**MPSAS 28 – Instrumen Kewangan: Pembentangan**

**Pengiktirafan**

Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia (MPSAS) 28 adalah berasaskan Piawaian Perakaunan Sektor Awam Antarabangsa (IPSAS) 28, *Instrumen Kewangan: Pembentangan* daripada *Buku Panduan Pernyataan Perakaunan Sektor Awam Antarabangsa*, Lembaga Piawaian Perakaunan Sektor Awam Antarabangsa, yang diterbitkan oleh Persekutuan Akauntan Antarabangsa (IFAC) pada Jun 2013 dan digunakan dengan kebenaran IFAC.

*Buku Panduan Pernyataan Perakaunan Sektor Awam Antarabangsa* © 2013 oleh Persekutuan Akauntan Antarabangsa (IFAC). Hak cipta terpelihara.

Disediakan oleh:  
Jabatan Akauntan Negara Malaysia  
No. 1, Persiaran Perdana  
Kompleks Kementerian Kewangan  
Presint 2, Pusat Pentadbiran Kerajaan Persekutuan  
62594 Putrajaya

Tel : 03-88821000  
Faks : 03-88821765  
Web: <http://www.anm.gov.my>

**MPSAS 28 – INSTRUMEN KEWANGAN: PEMBENTANGAN**

**KANDUNGAN**

---

	Perenggan
Objektif .....	1–2
Skop .....	3–8
Takrif.....	9–12
Pembentangan.....	13–37
Liabiliti dan Aset Bersih/Ekuiti.....	13–24
Instrumen Boleh Letak.....	15–16
Instrumen, atau Komponen Instrumen, yang Mengenakan Obligasi terhadap Entiti untuk Menyerahkan Bahagian Pro rata Aset Bersih Entiti kepada Pihak Lain hanya kerana Pembubaran .....	17–18
Pengelasan Semula Instrumen Boleh Letak dan Instrumen yang Mengenakan Obligasi terhadap Entiti untuk Menyerahkan Bahagian Pro rata Aset Bersih Entiti kepada Pihak Lain hanya kerana Pembubaran .....	19–20
Tiada Obligasi Berkontrak untuk Menyerahkan Tunai atau Aset Kewangan Yang Lain.....	21–24
Penyelesaian dengan Instrumen Ekuiti Milik Entiti.....	25–29
Peruntukan Penyelesaian Luar Jangka.....	30
Opsyen Penyelesaian.....	31–32
Instrumen Kewangan Kompaun.....	33–37
Saham Perbendaharaan.....	38–39
Faedah, Dividen atau Pengagihan yang Serupa, Rugi, dan Laba.....	40–46
Mengofset Aset Kewangan dan Liabiliti Kewangan.....	47–55
Peralihan.....	56–58
Tarikh Kuat Kuasa.....	59–61
Penarikan dan Penggantian IPSAS 15 (2001).....	62
Lampiran A: Panduan Aplikasi	
Lampiran B: Saham Ahli dalam Entiti Koperasi dan Instrumen yang Serupa	
Contoh Ilustrasi	
Perbandingan dengan IPSAS 28	

---

Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia (MPSAS) 28, *Instrumen Kewangan: Pembentangan* dinyatakan dalam perenggan 1-62. Semua perenggan mempunyai kuasa yang setara. MPSAS 28 hendaklah dibaca dalam konteks objektifnya dan *Prakata Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia*. MPSAS 3, *Dasar Perakaunan, Perubahan dalam Anggaran Perakaunan dan Kesilapan*, menyediakan asas untuk memilih dan mengguna pakai dasar perakaunan apabila tiada panduan yang jelas.

## Objektif

1. Objektif Piawaian ini adalah untuk menentukan prinsip bagi membentangkan instrumen kewangan sebagai liabiliti atau aset bersih/ekuiti dan untuk mengofset aset kewangan dan liabiliti kewangan. Piawaian ini terpakai untuk pengelasan instrumen kewangan, kepada aset kewangan, liabiliti kewangan dan instrumen ekuiti; pengelasan faedah, dividen atau pengagihan serupa yang berkaitan, rugi dan laba; dan keadaan yang menghendaki aset kewangan dan liabiliti kewangan diofset; daripada perspektif penerbit.
2. Prinsip dalam Piawaian ini melengkapi prinsip bagi mengiktiraf dan mengukur aset kewangan dan liabiliti kewangan dalam MPSAS 29, *Instrumen Kewangan: Pengiktirafan dan Pengukuran*, dan untuk mendedahkan maklumat berkenaannya dalam MPSAS 30, *Instrumen Kewangan: Pendedahan*.

## Skop (lihat juga perenggan PA3–PA9)

3. **Entiti yang menyediakan dan membentangkan penyata kewangan mengikut perakaunan asas akruan hendaklah mengguna pakai Piawaian ini untuk semua jenis instrumen kewangan kecuali:**
  - (a) **Kepentingan dalam entiti dikawal, entiti bersekutu atau usaha sama yang diakaunkan menurut MPSAS 6, *Penyata Kewangan Disatukan dan Berasingan*, MPSAS 7, *Pelaburan dalam Entiti Bersekutu*, atau MPSAS 8, *Kepentingan dalam Usaha Sama*. Walau bagaimanapun, dalam sesetengah kes, MPSAS 6, MPSAS 7, atau MPSAS 8 membenarkan entiti mengakaunkan kepentingan dalam entiti dikawal, entiti bersekutu atau usaha sama menggunakan MPSAS 29; dalam kes sebegitu, entiti hendaklah mengguna pakai keperluan Piawaian ini. Entiti hendaklah juga mengguna pakai Piawaian ini untuk semua derivatif berkaitan kepentingan dalam entiti dikawal, entiti bersekutu atau usaha sama.**
  - (b) **Hak dan obligasi majikan di bawah pelan manfaat pekerja, yang mengguna pakai MPSAS 25, *Manfaat Pekerja*.**
  - (c) **Obligasi yang terhasil daripada kontrak insurans. Walau bagaimanapun, Piawaian ini terpakai kepada:**
    - (i) **Derivatif yang terkandung dalam kontrak insurans jika MPSAS 29 menghendaki entiti mengakaunkannya secara berasingan; dan**
    - (ii) **Kontrak jaminan kewangan, jika penerbit mengguna pakai MPSAS 29 dalam mengiktiraf dan mengukur kontrak tersebut, tetapi hendaklah mengguna pakai piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berkaitan kontrak insurans jika penerbit memilih untuk mengguna pakai piawaian tersebut dalam mengiktiraf dan mengukur kontrak.**

Sebagai tambahan kepada (i) dan (ii) di atas, entiti boleh mengguna pakai Piawaian ini

untuk kontrak insurans yang melibatkan pindahan risiko kewangan.

- (d) **Instrumen kewangan yang terkandung dalam skop piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang berkaitan dengan kontrak insurans kerana instrumen kewangan tersebut mempunyai ciri-ciri penyertaan budi bicara. Penerbit instrumen tersebut dikecualikan daripada mengguna pakai perenggan 13–37 dan PA49–PA60 Piawaian ini kepada ciri-ciri tersebut, berhubung dengan perbezaan antara liabiliti kewangan dengan instrumen ekuiti. Walau bagaimanapun, instrumen ini tertakluk kepada semua keperluan lain Piawaian ini. Tambahan lagi, Piawaian ini terpakai kepada derivatif yang terkandung dalam instrumen tersebut (rujuk MPSAS 29).**
  - (e) **Instrumen kewangan, kontrak dan obligasi di bawah urus niaga bayaran berasaskan saham yang mana piawaian perakaunan antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berkaitan bayaran berasaskan saham terpakai, kecuali:**
    - (i) **Kontrak yang terkandung dalam skop perenggan 4–6 Piawaian ini, yang mana Piawaian ini terpakai; atau**
    - (ii) **Perenggan 38 dan 39 Piawaian ini, yang hendaklah terpakai untuk saham perbendaharaan dibeli, dijual, diterbitkan, atau dibatalkan berhubung dengan pelan opsyen saham pekerja, pelan pembelian saham pekerja, dan semua aturan bayaran berasaskan saham yang lain.**
4. **Piawaian ini adalah terpakai untuk kontrak belian atau jualan item bukan kewangan yang boleh diselesaikan bersih secara tunai atau instrumen kewangan yang lain, atau melalui pertukaran instrumen kewangan, seolah-olah kontrak tersebut ialah instrumen kewangan, dengan pengecualian kepada kontrak yang telah diikat dan dipegang secara berterusan untuk tujuan penerimaan atau penyerahan item bukan kewangan selaras dengan jangkaan belian, jualan, atau keperluan penggunaan entiti tersebut.**
5. Terdapat pelbagai cara yang mana kontrak untuk membeli atau menjual item bukan kewangan boleh diselesaikan bersih secara tunai atau instrumen kewangan yang lain atau melalui pertukaran instrumen kewangan. Antaranya termasuk:
- (a) Apabila terma kontrak tersebut membenarkan mana-mana pihak untuk menyelesaikan bersih secara tunai atau instrumen kewangan yang lain, atau melalui pertukaran instrumen kewangan;
  - (b) Apabila keupayaan untuk menyelesaikan bersih secara tunai atau instrumen kewangan yang lain, atau melalui pertukaran instrumen kewangan, tidak dijelaskan dalam terma kontrak, tetapi entiti mempunyai amalan penyelesaian kontrak yang serupa bersih secara tunai atau instrumen kewangan yang lain, atau melalui pertukaran instrumen kewangan (sama ada dengan pihak berlawanan, dengan cara mengikat kontrak ofset atau dengan cara menjual kontrak sebelum pelaksanaan atau penamatannya);
  - (c) Apabila, untuk kontrak yang serupa, entiti mempunyai amalan menerima sandaran dan menjualnya dalam tempoh yang singkat setelah penyerahan bagi tujuan penjanaan

untung daripada turun naik harga jangka pendek atau margin peniaga; dan

- (d) Apabila item bukan kewangan, iaitu subjek bagi kontrak tersebut, sedia ditukarkan kepada tunai.

Kontrak yang mana (b) atau (c) terpakai, tidak diikat bagi tujuan penerimaan atau penyerahan item bukan kewangan bertepatan dengan jangkaan pembelian, penjualan atau keperluan penggunaan entiti tersebut, dan, oleh sebab itu, termasuk dalam skop Piawaian ini. Kontrak lain yang kepadanya Perenggan 4 terpakai, dinilai bagi menentukan sama ada kontrak tersebut diikat dan dipegang secara berterusan bagi tujuan penerimaan atau penyerahan item bukan kewangan bertepatan dengan jangkaan pembelian, penjualan atau keperluan penggunaan entiti tersebut, dan oleh sebab itu, sama ada kontrak tersebut termasuk dalam skop Piawaian ini atau tidak.

6. Opsyen bertulis untuk membeli atau menjual item bukan kewangan yang boleh diselesaikan bersih secara tunai atau instrumen kewangan yang lain atau melalui pertukaran instrumen kewangan, selaras dengan perenggan 5(a) atau (d) adalah termasuk dalam skop Piawaian ini. Kontrak sedemikian tidak boleh diikat bagi tujuan penerimaan atau penyerahan item bukan kewangan bertepatan dengan jangkaan belian, jualan atau keperluan penggunaan entiti tersebut.
7. **Piawaian ini terpakai kepada semua entiti sektor awam selain Perusahaan Perniagaan Kerajaan (*Government Business Enterprises, GBE*).**
8. *Prakata Piawaian Perakaunan Sektor Awam Malaysia* yang dikeluarkan oleh Jabatan Akauntan Negara menjelaskan bahawa GBE mengguna pakai piawaian perakaunan diluluskan yang dikeluarkan oleh Lembaga Piawaian Perakaunan Malaysia (MASB). GBE ditakrifkan dalam MPSAS 1, *Pembentangan Penyata Kewangan*.

### **Takrif (lihat juga perenggan PA10–PA48)**

9. **Istilah berikut digunakan dalam Piawaian ini dengan maksud yang ditentukan:**

**Instrumen ekuiti** ialah apa-apa kontrak yang menunjukkan faedah sisa dalam aset sesebuah entiti selepas ditolak semua liabilitinya.

**Instrumen kewangan** ialah apa-apa kontrak yang menghasilkan aset kewangan untuk satu entiti dan liabiliti kewangan atau instrumen ekuiti untuk entiti yang lain.

**Aset kewangan ialah apa-apa aset yang merupakan:**

- (a) **Tunai;**
- (b) **Instrumen ekuiti bagi entiti yang lain;**
- (c) **Hak berkontrak:**
- (i) **Untuk menerima tunai atau aset kewangan yang lain daripada entiti lain; atau**
- (ii) **Untuk menukar aset kewangan atau liabiliti kewangan dengan entiti lain**

dalam keadaan yang berpotensi menguntungkan entiti; atau

- (d) **Kontrak yang akan atau boleh diselesaikan dengan instrumen ekuiti entiti itu sendiri dan adalah:**
  - (i) **Bukan derivatif yang menghendaki atau mungkin menghendaki entiti untuk menerima pelbagai bilangan instrumen ekuiti entiti itu sendiri; atau**
  - (ii) **Derivatif yang akan atau boleh diselesaikan selain dengan cara menukarkan amaun tunai yang ditetapkan atau aset kewangan lain dengan bilangan instrumen ekuiti entiti itu sendiri yang ditetapkan. Bagi tujuan ini, instrumen ekuiti entiti itu sendiri tidak termasuk instrumen kewangan boleh letak yang dikelaskan sebagai instrumen ekuiti selaras dengan perenggan 15 dan 16, instrumen yang mengenakan obligasi terhadap entiti untuk menyerahkan bahagian pro rata aset bersih entiti kepada pihak lain hanya disebabkan pembubaran dan dikelaskan sebagai instrumen ekuiti selaras dengan perenggan 17 dan 18, atau instrumen yang merupakan kontrak untuk penerimaan atau penyerahan instrumen ekuiti entiti itu sendiri pada masa hadapan.**

**Liabiliti kewangan ialah apa-apa liabiliti yang merupakan:**

- (a) **Obligasi berkontrak:**
  - (i) **Untuk menyerahkan tunai atau aset kewangan lain kepada entiti yang lain; atau**
  - (ii) **Untuk menukar aset kewangan atau liabiliti kewangan dengan entiti yang lain dalam keadaan yang berpotensi tidak menguntungkan entiti; atau**
- (b) **Kontrak yang akan atau boleh diselesaikan dalam instrumen ekuiti entiti itu sendiri dan ialah:**
  - (i) **Bukan derivatif yang menghendaki atau mungkin menghendaki entiti untuk menyerahkan pelbagai bilangan instrumen ekuiti entiti itu sendiri; atau**
  - (ii) **Derivatif yang akan atau boleh diselesaikan selain cara penukaran amaun tunai yang tetap atau aset kewangan lain untuk bilangan instrumen ekuiti yang tetap entiti itu sendiri. Bagi tujuan ini, instrumen ekuiti entiti itu sendiri tidak termasuk instrumen kewangan boleh dijual yang dikelaskan sebagai instrumen ekuiti selaras dengan perenggan 15 dan 16, instrumen yang mengenakan terhadap entiti yang dibubarkan obligasi untuk menyerahkan kepada pihak lain bahagian pro rata aset bersih entiti dan dikelaskan sebagai instrumen ekuiti selaras dengan perenggan 17 dan 18, atau instrumen yang merupakan kontrak untuk penerimaan atau penyerahan instrumen ekuiti entiti itu sendiri pada masa hadapan. Sebagai pengecualian, instrumen yang memenuhi takrifan liabiliti kewangan dikelaskan sebagai instrumen ekuiti jika ia mempunyai semua ciri-ciri dan**



memenuhi syarat yang dinyatakan dalam perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18.

**Instrumen boleh letak** ialah instrumen kewangan yang memberikan hak kepada pemegang untuk menjual balik instrumen tersebut kepada penerbit berkenaan untuk tunai atau aset kewangan lain atau secara automatik dijual balik kepada penerbit apabila berlaku peristiwa masa hadapan yang tidak pasti atau kematian atau persaraan pemegang instrumen.

Istilah yang ditakrifkan dalam MPSAS lain digunakan dalam Piawaian ini dengan maksud yang sama seperti dalam Piawaian berkenaan, dan dihasilkan semula dalam Glosari Istilah yang diterbitkan secara berasingan.

10. Istilah berikut ditakrifkan dalam perenggan 10 MPSAS 29 dan digunakan dalam Piawaian ini dengan maksud yang ditentukan dalam Piawaian tersebut.
- Kos terlunas bagi aset kewangan atau libiliti kewangan;
  - Aset kewangan sedia dijual;
  - Menyahiktiraf;
  - Derivatif;
  - Kaedah faedah berkesan;
  - Aset kewangan atau liabiliti kewangan pada nilai saksama melalui lebihan atau kekurangan;
  - Kontrak jaminan kewangan;
  - Komitmen teguh;
  - Urus niaga unjuran;
  - Keberkesanan lindung nilai;
  - Item lindung nilai;
  - Instrumen lindung nilai;
  - Pelaburan dipegang hingga matang;
  - Pinjaman dan belum terima;
  - Belian atau jualan cara biasa; dan
  - Kos urus niaga.
11. Dalam Piawaian ini, “kontrak” dan “berkontrak” merujuk kepada perjanjian antara dua pihak atau lebih yang mempunyai kesan ekonomi yang jelas lazimnya kerana perjanjian tersebut boleh dikuatkuasakan di sisi undang-undang, di mana pihak berkenaan hanya mempunyai sedikit

pertimbangan untuk mengelak kesan tersebut jika ada. Oleh itu, kontrak begitu juga instrumen kewangan, boleh dibuat dalam pelbagai bentuk dan tidak perlu secara bertulis.

12. Dalam Piawaian ini, “entiti” termasuk entiti sektor awam, individu, perkongsian, pertubuhan diperbadankan dan badan amanah.

## **Pembentangan**

### **Liabiliti dan Aset Bersih/Ekuiti (lihat juga perenggan PA49-PA54)**

13. **Penerbit instrumen kewangan hendaklah mengelaskan instrumen tersebut, atau bahagian komponennya, pada pengiktirafan awal sebagai liabiliti kewangan, aset kewangan atau instrumen ekuiti selaras dengan inti pati aturan berkontrak tersebut dan takrifan liabiliti kewangan, aset kewangan dan instrumen ekuiti.**
14. Apabila penerbit mengguna pakai takrifan dalam perenggan 9 untuk menentukan sama ada instrumen kewangan ialah instrumen ekuiti berbanding liabiliti kewangan, instrumen tersebut ialah instrumen ekuiti jika, dan hanya jika, kedua-dua syarat (a) dan (b) di bawah dipenuhi.
- (a) Instrumen tersebut termasuk kontrak tanpa obligasi:
- (i) Untuk menyerahkan tunai atau aset kewangan lain kepada entiti yang lain; atau
  - (ii) Untuk menukar aset kewangan atau liabiliti kewangan dengan entiti yang lain dalam keadaan yang berpotensi tidak menguntungkan penerbit.
- (b) Jika instrumen akan atau mungkin diselesaikan dalam instrumen ekuiti penerbit itu sendiri, ia adalah:
- (i) Bukan derivatif termasuk kontrak tanpa obligasi bagi penerbit untuk memberi pelbagai bilangan instrumen ekuitinya sendiri; atau
  - (ii) Derivatif yang akan diselesaikan hanya dengan cara penerbit menukar amaun tunai yang tetap atau aset kewangan lain untuk bilangan instrumen ekuiti yang tetap penerbit itu sendiri. Bagi tujuan ini, instrumen ekuiti penerbit itu sendiri tidak termasuk instrumen yang mempunyai semua ciri-ciri dan memenuhi syarat yang diterangkan dalam perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18, atau instrumen yang merupakan kontrak untuk penerimaan atau penyerahan instrumen ekuiti penerbit itu sendiri pada masa hadapan.

Obligasi berkontrak, termasuk yang terhasil daripada instrumen kewangan derivatif, yang akan atau mungkin menyebabkan penerimaan atau penyerahan instrumen ekuiti penerbit itu sendiri pada masa hadapan, tetapi tidak memenuhi syarat (a) dan (b) di atas, bukanlah instrumen ekuiti. Sebagai pengecualian, instrumen yang memenuhi takrifan liabiliti kewangan dikelaskan sebagai instrumen ekuiti jika ia mempunyai semua ciri-ciri dan memenuhi syarat dalam perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18.

*Instrumen Boleh Letak*

15. Instrumen kewangan boleh letak merangkumi obligasi berkontrak untuk penerbit membeli semula atau menebus instrumen tersebut untuk tunai atau aset kewangan lain semasa melaksanakannya. Sebagai pengecualian kepada takrifan liabiliti kewangan, instrumen yang mengandungi obligasi sedemikian dikelaskan sebagai instrumen ekuiti jika ia mempunyai semua ciri-ciri berikut:
- (a) Ia melayakkan pemegang mendapat bahagian pro rata aset bersih entiti jika berlaku pembubaran entiti. Aset bersih entiti ialah baki aset selepas menolak semua tuntutan ke atas aset. Bahagian pro rata ditentukan dengan:
    - (i) Membahagikan aset bersih entiti dibubarkan kepada unit amaun setara; dan
    - (ii) Mendarabkan amaun tersebut dengan bilangan unit yang dipegang oleh pemegang instrumen kewangan.
  - (b) Instrumen tersebut berada dalam kelas instrumen yang lebih rendah daripada semua kelas instrumen yang lain. Instrumen yang berada dalam kelas sedemikian:
    - (i) Tidak mempunyai keutamaan mengatasi tuntutan lain ke atas aset entiti dibubarkan; dan
    - (ii) Tidak perlu ditukarkan kepada instrumen lain sebelum ia berada dalam kelas instrumen yang lebih rendah daripada semua kelas instrumen yang lain.
  - (c) Semua instrumen kewangan dalam kelas instrumen yang lebih rendah daripada semua kelas instrumen yang lain mempunyai ciri-ciri yang serupa. Contohnya, semua instrumen kewangan tersebut hendaklah boleh letak, dan formula atau kaedah lain yang digunakan untuk mengira harga belian semula atau penebusan adalah sama bagi semua instrumen dalam kelas tersebut.
  - (d) Selain obligasi berkontrak bagi penerbit untuk membeli semula atau menebus instrumen untuk tunai atau aset kewangan lain, instrumen itu tidak mengandungi apa-apa obligasi berkontrak untuk menyerahkan tunai atau aset kewangan lain kepada entiti yang lain, atau untuk menukarkan aset kewangan atau liabiliti kewangan dengan entiti yang lain dalam keadaan yang berpotensi tidak menguntungkan entiti tersebut, dan ia bukanlah kontrak yang akan atau mungkin diselesaikan dengan instrumen ekuiti entiti itu sendiri seperti yang dinyatakan dalam subperenggan (b) takrifan untuk liabiliti kewangan.
  - (e) Jumlah aliran tunai dijangka yang diperolehi daripada instrumen tersebut sepanjang hayat instrumen kebanyakannya berdasarkan kepada lebihan atau kurangan, perubahan dalam aset bersih yang diiktiraf atau perubahan dalam nilai saksama aset bersih entiti yang diiktiraf dan tidak diiktiraf sepanjang hayat instrumen tersebut (tidak termasuk apa-apa kesan daripada instrumen).
16. Untuk sesuatu instrumen dikelaskan sebagai instrumen ekuiti, selain daripada instrumen yang mempunyai semua ciri-ciri di atas, penerbit hendaklah tidak mempunyai instrumen kewangan

lain atau kontrak yang mempunyai:

- (a) Jumlah aliran tunai yang kebanyakannya berdasarkan kepada lebih atau kurang, perubahan dalam aset bersih yang diiktiraf, atau perubahan dalam nilai saksama aset bersih entiti yang diiktiraf dan tidak diiktiraf (tidak termasuk apa-apa kesan daripada instrumen atau kontrak sedemikian); dan
- (b) Kesan daripada penyekatan atau penetapan yang besar ke atas pulangan sisa kepada pemegang instrumen boleh letak.

Bagi tujuan mengguna pakai syarat ini, entiti hendaklah tidak mempertimbangkan kontrak bukan kewangan dengan pemegang instrumen yang diterangkan dalam perenggan 15 yang mempunyai terma dan syarat kontrak yang serupa dengan terma dan syarat kontrak yang setara yang mungkin berlaku antara pemegang bukan instrumen dengan entiti penerbit. Jika entiti tidak boleh menentukan bahawa syarat ini dipenuhi, ia tidak boleh mengelaskan instrumen boleh letak itu sebagai instrumen ekuiti.

*Instrumen, atau Komponen Instrumen, yang Mengenakan ke atas Entiti yang Dibubarkan Obligasi untuk Menyerahkan Bahagian pro rata Aset Bersih Entiti kepada Pihak Lain*

17. Seseengah instrumen kewangan mengandungi obligasi berkontrak untuk entiti penerbit yang dibubarkan menyerahkan kepada entiti lain bahagian pro rata aset bersihnya. Obligasi tersebut wujud kerana pembubaran adalah pasti untuk berlaku dan berada di luar kawalan entiti (contohnya, entiti yang mempunyai jangka hayat terhad) atau tidak pasti untuk berlaku kerana berada pada pilihan pemegang instrumen. Sebagai pengecualian kepada takrifan liabiliti kewangan, instrumen yang mengandungi obligasi sedemikian dikelaskan sebagai instrumen ekuiti jika ia mempunyai semua ciri-ciri berikut:
- (a) Ia melayakkan pemegang mendapat bahagian pro rata aset bersih entiti jika berlaku pembubaran entiti. Aset bersih entiti ialah baki aset selepas menolak semua tuntutan ke atas asetnya. Bahagian pro rata ditentukan dengan:
    - (i) Membahagikan aset bersih entiti dibubarkan kepada unit amaun setara; dan
    - (ii) Mendarabkan amaun tersebut dengan bilangan unit yang dipegang oleh pemegang instrumen kewangan.
  - (b) Instrumen tersebut berada dalam kelas instrumen yang lebih rendah daripada semua kelas instrumen yang lain. Instrumen yang berada dalam kelas sedemikian:
    - (i) Tidak mempunyai keutamaan mengatasi tuntutan lain ke atas aset entiti dibubarkan; dan
    - (ii) Tidak perlu ditukarkan kepada instrumen lain sebelum ia berada dalam kelas instrumen yang lebih rendah daripada semua kelas instrumen yang lain.
  - (c) Semua instrumen kewangan dalam kelas instrumen yang lebih rendah daripada semua kelas instrumen yang lain mesti mempunyai obligasi berkontrak yang serupa untuk entiti penerbit yang dibubarkan menyerahkan bahagian pro rata aset bersihnya.

18. Untuk sesuatu instrumen dikelaskan sebagai instrumen ekuiti, selain daripada instrumen yang mempunyai semua ciri-ciri di atas, penerbit hendaklah tidak mempunyai instrumen kewangan lain atau kontrak yang mempunyai:
- (a) Jumlah aliran tunai yang kebanyakannya berdasarkan kepada lebihan atau kurangan, perubahan dalam aset bersih yang diiktiraf, atau perubahan dalam nilai saksama aset bersih entiti yang diiktiraf dan tidak diiktiraf (tidak termasuk apa-apa kesan daripada instrumen atau kontrak sedemikian); dan
  - (b) Kesan daripada penyekatan atau penetapan yang besar ke atas pulangan sisa kepada pemegang instrumen.

Bagi tujuan mengguna pakai syarat ini, entiti hendaklah tidak mempertimbangkan kontrak bukan kewangan dengan pemegang instrumen yang diterangkan dalam perenggan 17 yang mempunyai terma dan syarat kontrak yang serupa dengan terma dan syarat kontrak yang setara yang mungkin berlaku antara pemegang bukan instrumen dengan entiti penerbit. Jika entiti tidak boleh menentukan bahawa syarat ini dipenuhi, ia tidak boleh mengelaskan instrumen tersebut sebagai instrumen ekuiti.

*Pengelasan Semula Instrumen Boleh Letak dan Instrumen yang Mengenakan ke atas Entiti yang Dibubarkan Obligasi untuk Menyerahkan Bahagian Pro rata Aset Bersih Entiti kepada Pihak Lain*

19. Entiti hendaklah mengelaskan instrumen kewangan sebagai instrumen ekuiti selaras dengan perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18 daripada tarikh instrumen itu mempunyai semua ciri-ciri dan memenuhi syarat yang ditetapkan dalam perenggan tersebut. Entiti hendaklah mengelaskan semula instrumen kewangan daripada tarikh instrumen tersebut tidak lagi mempunyai semua ciri-ciri dan memenuhi syarat yang ditetapkan dalam perenggan tersebut. Contohnya, jika entiti menebus semua instrumen bukan boleh letak yang diterbitkan dan apa-apa instrumen boleh letak yang masih berbaki yang mempunyai semua ciri-ciri dan memenuhi semua syarat dalam perenggan 15 dan 16, entiti hendaklah mengelaskan semula instrumen boleh letak sebagai instrumen ekuiti daripada tarikh entiti menebus instrumen bukan boleh letak tersebut.
20. Entiti hendaklah memperakaunkan sebagaimana berikut bagi pengelasan semula instrumen selaras dengan perenggan 19:
- (a) Ia hendaklah mengelaskan semula instrumen ekuiti sebagai liabiliti kewangan daripada tarikh instrumen tidak lagi mempunyai semua ciri-ciri atau memenuhi syarat dalam perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18. Liabiliti kewangan hendaklah diukur pada nilai saksama instrumen pada tarikh pengelasan semula. Entiti hendaklah mengiktiraf dalam aset bersih/ekuiti apa-apa perbezaan antara nilai bawaan instrumen ekuiti dan nilai saksama liabiliti kewangan pada tarikh pengelasan semula.
  - (b) Ia hendaklah mengelaskan semula liabiliti kewangan sebagai instrumen ekuiti daripada tarikh instrumen mempunyai semua ciri-ciri dan memenuhi syarat yang ditetapkan dalam perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18. Instrumen ekuiti hendaklah diukur pada nilai bawaan liabiliti kewangan pada tarikh pengelasan semula.

*Tiada Obligasi Berkontrak untuk Menyerahkan Tunai atau Aset Kewangan Lain (perenggan 14(a))*

21. Dengan pengecualian daripada keadaan yang diterangkan dalam perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18, ciri penting dalam membezakan liabiliti kewangan daripada instrumen ekuiti ialah kewujudan obligasi berkontrak satu pihak kepada instrumen kewangan (penerbit) sama ada untuk menyerahkan tunai atau aset kewangan lain kepada pihak lain (pemegang) atau untuk menukarkan aset kewangan atau liabiliti kewangan dengan pemegang dalam keadaan yang berpotensi tidak menguntungkan kepada penerbit. Walaupun pemegang instrumen ekuiti mungkin layak untuk menerima bahagian pro rata apa-apa dividen atau agihan serupa yang diisytiharkan, atau agihan aset bersih/ekuiti, penerbit tidak mempunyai obligasi berkontrak untuk membuat agihan sedemikian kerana ia tidak dikehendaki untuk menyerahkan tunai atau aset kewangan lain kepada pihak lain.
22. Inti pati sesuatu instrumen kewangan, berbanding bentuk undang-undang, menentukan pengelasannya dalam penyata kedudukan kewangan entiti. Bentuk inti pati dan bentuk undang-undang pada kebiasaannya adalah konsisten tetapi tidak selalu. Sesetengah instrumen kewangan mengambil bentuk undang-undang instrumen ekuiti tetapi adalah liabiliti dalam bentuk inti pati, dan yang lain menggabungkan ciri-ciri berkaitan instrumen ekuiti dan ciri-ciri berkaitan dengan liabiliti kewangan. Contohnya:
- (a) Saham keutamaan yang menyediakan penebusan mandatori oleh penerbit untuk amaun yang tetap atau ditentukan pada tarikh akan datang yang tetap atau ditentukan, atau memberi hak kepada pemegang untuk menghendaki penerbit untuk menebus instrumen itu pada atau selepas tarikh tertentu untuk amaun yang tetap atau ditentukan, merupakan liabiliti kewangan.
  - (b) Instrumen kewangan yang memberi hak kepada pemegang untuk meletak semula kepada penerbit untuk tunai atau aset kewangan lain (“instrumen boleh letak”) merupakan liabiliti kewangan, kecuali instrumen yang dikelaskan sebagai instrumen ekuiti selaras dengan perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18. Instrumen kewangan tersebut ialah liabiliti kewangan walaupun amaun tunai atau aset kewangan lain ditentukan berasaskan indeks atau item lain yang mempunyai potensi untuk meningkat atau menurun. Kewujudan sesuatu pilihan untuk pemegang meletak semula instrumen kepada penerbit untuk tunai atau aset kewangan lain bermaksud instrumen boleh letak tersebut memenuhi takrifan liabiliti kewangan, kecuali instrumen yang dikelaskan sebagai instrumen ekuiti selaras dengan perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18. Contohnya, dana bersama terbuka, amanah saham, perkongsian dan sesetengah entiti koperasi boleh menyediakan hak kepada pemegang unit atau ahli untuk menebus kepentingan mereka dalam penerbit pada bila-bila masa untuk tunai, kecuali instrumen yang dikelaskan sebagai instrumen ekuiti selaras dengan perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18. Walau bagaimanapun, pengelasan sebagai liabiliti kewangan tidak menghalang penggunaan petunjuk seperti “nilai aset bersih yang diperoleh daripada pemegang unit” dan “perubahan dalam nilai aset bersih yang diperoleh pemegang unit” pada muka penyata kewangan entiti yang tidak mempunyai aset bersih/ekuiti disumbang (seperti sesetengah dana bersama dan amanah saham, rujuk Contoh Ilustrasi 7) atau penggunaan pendedahan tambahan untuk menunjukkan jumlah

kepentingan ahli terdiri daripada item seperti rizab yang memenuhi takrifan aset bersih/ ekuiti dan instrumen boleh letak yang tidak memenuhi takrifan tersebut (rujuk Contoh Ilustrasi 8).

23. Jika sesuatu entiti tidak mempunyai hak tanpa syarat untuk mengelak daripada menyerahkan tunai atau aset kewangan lain untuk menyelesaikan obligasi berkontrak, obligasi tersebut memenuhi takrifan liabiliti kewangan, kecuali instrumen yang dikelaskan sebagai instrumen ekuiti selaras dengan perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18. Contohnya:
- (a) Sekatan ke atas keupayaan entiti untuk memenuhi obligasi berkontrak, seperti ketiadaan akses kepada mata wang asing atau keperluan untuk mendapatkan kelulusan bagi bayaran daripada pihak berkuasa, tidak menyangkal obligasi berkontrak entiti atau hak berkontrak pemegang di bawah instrumen tersebut.
  - (b) Obligasi berkontrak yang bersyarat ke atas pihak berlawanan melaksanakan haknya untuk menebus merupakan liabiliti kewangan kerana entiti tidak mempunyai hak tanpa syarat untuk mengelak daripada menyerahkan tunai atau aset kewangan lain.
24. Instrumen kewangan yang tidak mewujudkan dengan jelas sesuatu obligasi berkontrak untuk menyerahkan tunai atau aset kewangan lain mungkin mewujudkan obligasi secara tidak langsung melalui terma dan syaratnya. Contohnya:
- (a) Instrumen kewangan mungkin mengandungi obligasi bukan kewangan yang mesti diselesaikan jika, dan hanya jika, entiti gagal untuk membuat agihan atau menebus instrumen tersebut. Jika entiti boleh mengelak memindahkan tunai atau aset kewangan lain hanya dengan cara menyelesaikan obligasi bukan kewangan, instrumen kewangan tersebut merupakan liabiliti kewangan.
  - (b) Instrumen kewangan ialah liabiliti kewangan jika ia memperuntukan bahawa pada penyelesaian, entiti akan menyerahkan sama ada:
    - (i) Tunai atau aset kewangan lain; atau
    - (ii) Sahamnya sendiri yang nilainya ditentukan lebih tinggi daripada nilai tunai atau aset kewangan lain.

Walaupun entiti tidak mempunyai obligasi berkontrak yang jelas untuk menyerahkan tunai atau aset kewangan lain, nilai kepada alternatif penyelesaian saham seumpama entiti akan menyelesaikannya secara tunai. Dalam apa-apa peristiwa, pemegang pada dasarnya, dijamin penerimaan amaun yang sekurang-kurangnya bersamaan dengan pilihan penyelesaian tunai (rujuk perenggan 25).

*Penyelesaian dengan Instrumen Ekuiti Entiti itu sendiri (Perenggan 14(b))*

25. Sesuatu kontrak bukanlah instrumen ekuiti semata-mata kerana ia mungkin terhasil daripada penerimaan atau penyerahan instrumen ekuiti entiti itu sendiri. Entiti mungkin mempunyai hak berkontrak atau obligasi untuk menerima atau menyerahkan sebilangan sahamnya sendiri atau

instrumen ekuiti yang lain yang berbeza supaya nilai saksama instrumen ekuiti entiti itu sendiri yang akan diterima atau diserahkan bersamaan dengan amaun hak berkontrak atau obligasi. Hak berkontrak atau obligasi sedemikian mungkin untuk amaun yang tetap atau amaun yang turun naik sama ada sebahagiannya atau sepenuhnya mengikut perubahan dalam sesuatu pemboleh ubah selain daripada harga pasaran instrumen ekuiti entiti itu sendiri (contohnya, kadar faedah, harga komoditi, atau harga instrumen kewangan). Dua contoh iaitu (a) kontrak untuk menyerahkan sebanyak mana instrumen ekuiti entiti itu sendiri yang bersamaan nilai RM100, dan (b) kontrak untuk menyerahkan sebanyak mana instrumen ekuiti entiti itu sendiri yang bersamaan dengan nilai 100 tong minyak. Kontrak sedemikian adalah liabiliti kewangan entiti walaupun entiti mesti atau boleh menyelesaikannya dengan cara menyerahkan instrumen ekuitinya sendiri. Ia bukanlah instrumen ekuiti kerana entiti menggunakan pelbagai bilangan instrumen ekuitinya sendiri sebagai cara untuk menyelesaikan kontrak. Selaras dengan itu, kontrak tersebut tidak membuktikan faedah sisa dalam aset entiti selepas menolak semua liabilitinya.

26. Melainkan seperti yang dinyatakan dalam perenggan 27, sesuatu kontrak yang boleh diselesaikan dengan cara entiti (menerima atau) menyerahkan instrumen ekuiti entiti itu sendiri dengan bilangan yang tetap sebagai pertukaran dengan amaun tunai atau aset kewangan lain yang tetap, merupakan instrumen ekuiti. Contohnya, saham opsyen diterbitkan yang memberikan pihak berlawanan hak untuk membeli saham entiti dalam bilangan yang tetap pada harga tetap atau dengan amaun pokok bon dinyatakan yang tetap, merupakan instrumen ekuiti. Perubahan dalam nilai saksama sesuatu kontrak yang terhasil daripada kepelbagaian dalam kadar faedah pasaran yang tidak memberi kesan kepada amaun tunai atau aset kewangan lain yang akan dibayar atau diterima, atau bilangan instrumen ekuiti yang akan diterima atau diserahkan, pada penyelesaian kontrak, tidak menghalang kontrak daripada menjadi instrumen ekuiti. Apa-apa pertimbangan diterima (seperti premium diterima untuk opsyen atau waran bertulis ke atas saham entiti itu sendiri) ditambah secara langsung kepada aset bersih/ekuiti. Apa-apa pertimbangan dibayar (seperti premium dibayar untuk opsyen dibeli) ditolak secara langsung daripada aset bersih/ekuiti. Perubahan dalam nilai saksama instrumen ekuiti tidak diiktiraf di dalam penyata kewangan.
27. Jika instrumen ekuiti itu sendiri akan diterima, atau diserahkan oleh entiti, pada penyelesaian kontrak adalah instrumen kewangan boleh letak dengan semua ciri-ciri dan memenuhi syarat-syarat diterangkan dalam perenggan 15 dan 16, atau instrumen yang mengenakan ke atas entiti dibubarkan obligasi untuk menyerah bahagian pro rata aset bersih entiti kepada pihak lain dan instrumen sedemikian mempunyai ciri-ciri dan memenuhi syarat diterangkan dalam perenggan 17 dan 18, kontrak tersebut merupakan aset kewangan atau liabiliti kewangan. Hal ini termasuk kontrak yang akan diselesaikan dengan cara entiti menerima atau menyerah instrumen sedemikian dalam bilangan tetap sebagai pertukaran kepada amaun tunai atau aset kewangan lain yang tetap.
28. Dengan pengecualian daripada keadaan yang diterangkan dalam perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18, sesuatu kontrak yang mengandungi obligasi untuk entiti membeli instrumen ekuitinya sendiri untuk tunai atau aset kewangan lain menghasilkan liabiliti kewangan bagi nilai kini amaun penebusan (contohnya, bagi nilai kini harga pembelian semula hadapan, harga pelaksanaan opsyen, atau amaun penebusan lain). Hal ini berlaku walaupun kontrak itu



sendiri merupakan instrumen ekuiti. Satu contoh ialah obligasi entiti di bawah kontrak hadapan untuk membeli instrumen ekuitinya sendiri untuk tunai. Apabila liabiliti kewangan diiktiraf pada awalnya mengikut MPSAS 29, nilai saksama (nilai kini amaun penebusan) dikelaskan semula daripada aset bersih/ekuiti. Kemudiannya liabiliti kewangan diukur selaras dengan MPSAS 29. Jika kontrak tamat tanpa penyerahan, amaun bawaan liabiliti kewangan dikelaskan semula kepada aset bersih/ekuiti. Obligasi berkontrak entiti untuk membeli instrumen ekuitinya sendiri menghasilkan liabiliti kewangan bagi nilai kini amaun penebusan walaupun obligasi untuk membeli adalah bersyarat ke atas pihak berlawanan untuk melaksanakan haknya untuk menebus (contohnya, opsyen boleh letak bertulis yang memberi pihak berlawanan hak untuk menjual instrumen ekuitinya sendiri pada harga yang tetap kepada entiti tersebut).

29. Kontrak yang akan diselesaikan dengan cara entiti menyerahkan atau menerima instrumen ekuitinya sendiri dengan bilangan yang tetap sebagai pertukaran untuk amaun tunai atau aset kewangan lain yang pelbagai merupakan aset kewangan atau liabiliti kewangan. Contohnya, kontrak untuk entiti menyerahkan 100 instrumen ekuitinya sendiri sebagai balasan amaun tunai yang dikira bersamaan dengan nilai 100 tong minyak.

### *Peruntukan Penyelesaian Luar Jangka*

30. Instrumen kewangan mungkin memerlukan entiti untuk menyerahkan tunai atau aset kewangan lain, atau sebaliknya menyelesaikan dengan cara tertentu yang akan menjadikannya liabiliti kewangan, dalam keadaan berlaku atau tidak berlakunya sesuatu peristiwa masa hadapan yang tidak pasti (atau pada berlakunya sesuatu hasil daripada keadaan yang tidak pasti) yang berada di luar kawalan kedua-dua pihak iaitu penerbit dan pemegang instrumen, seperti perubahan dalam indeks pasaran saham, indeks harga pengguna, kadar faedah, atau keperluan percukaian, atau hasil masa hadapan penerbit, lebihan atau kekurangan, atau nisbah hutang kepada ekuiti. Penerbit instrumen sedemikian tidak mempunyai hak tanpa syarat untuk mengelak daripada menyerahkan tunai atau aset kewangan lain (atau sebaliknya menyelesaikan dengan cara tertentu yang akan menjadikannya liabiliti kewangan). Oleh itu, ia merupakan liabiliti kewangan penerbit melainkan:
- (a) Bahagian yang melibatkan peruntukan penyelesaian luar jangka yang akan memerlukan penyelesaian secara tunai atau aset kewangan lain (atau sebaliknya dengan cara tertentu yang akan menjadikannya liabiliti kewangan) adalah tidak tulen;
  - (b) Penerbit boleh dikehendaki untuk menyelesaikan obligasi secara tunai atau aset kewangan lain (atau sebaliknya dengan cara tertentu yang akan menjadikannya liabiliti kewangan) hanya dalam keadaan pembubaran penerbit; atau
  - (c) Instrumen mempunyai semua ciri-ciri dan memenuhi syarat dalam perenggan 15 dan 16.

### *Opsyen Penyelesaian*

31. **Apabila instrumen kewangan derivatif memberi pilihan kepada satu pihak berkaitan caranya diselesaikan (contohnya, penerbit atau pemegang boleh memilih penyelesaian bersih secara tunai atau melalui pertukaran saham dengan tunai), ia merupakan aset kewangan**

**atau liabiliti kewangan melainkan semua alternatif penyelesaian akan mengakibatkan ia menjadi instrumen ekuiti.**

32. Contoh instrumen kewangan derivatif dengan opsyen penyelesaian yang merupakan liabiliti kewangan ialah opsyen saham yang mana penerbit boleh memilih untuk menyelesaikan bersih secara tunai atau melalui pertukaran sahamnya dengan tunai. Begitu juga, sesetengah kontrak untuk membeli atau menjual item bukan kewangan sebagai pertukaran untuk instrumen ekuiti entiti itu sendiri adalah termasuk dalam skop Piawaian ini kerana ianya boleh diselesaikan sama ada dengan cara penyerahan item bukan kewangan atau bersih secara tunai atau instrumen kewangan lain (rujuk perenggan 4–6). Kontrak sedemikian merupakan aset kewangan atau liabiliti kewangan dan bukannya instrumen ekuiti.

**Instrumen Kewangan Kompaun (lihat juga perenggan PA55–PA60 dan Contoh Ilustrasi 9–12)**

33. **Penerbit instrumen kewangan bukan derivatif hendaklah menilai syarat-syarat instrumen kewangan tersebut untuk menentukan sama ada atau tidak ia mengandungi kedua-dua komponen liabiliti dan komponen aset bersih/ekuiti. Komponen tersebut hendaklah dikelaskan secara berasingan sebagai liabiliti kewangan, aset kewangan atau instrumen ekuiti selaras dengan perenggan 13.**
34. Entiti mengiktiraf secara berasingan komponen instrumen kewangan yang (a) mewujudkan liabiliti kewangan kepada entiti, dan (b) memberikan opsyen kepada pemegang instrumen untuk menukarkannya kepada instrumen kewangan entiti. Contohnya, bon atau instrumen serupa yang boleh ditukarkan oleh pemegang instrumen kepada bilangan saham biasa entiti yang ditetapkan merupakan instrumen kewangan kompaun. Dari perspektif entiti, instrumen tersebut terdiri daripada dua komponen: liabiliti kewangan (aturan berkontrak untuk menyerahkan tunai atau aset kewangan lain) dan instrumen ekuiti (opsyen beli yang memberikan hak kepada pemegang untuk menukarkan opsyen kepada bilangan tetap saham biasa entiti, bagi tempoh yang ditetapkan). Kesan ekonomi bagi penerbitan instrumen sedemikian adalah sama besarnya dengan penerbitan serentak instrumen hutang dengan peruntukan penyelesaian awal dan waran untuk pembelian saham biasa, atau penerbitan instrumen hutang dengan waran belian saham boleh cerai. Oleh itu, dalam semua kes, entiti membentangkan komponen liabiliti dan komponen aset bersih/ekuiti secara berasingan dalam penyata kedudukan kewangannya.
35. Pengelasan instrumen boleh tukar kepada komponennya tidak disemak semula berikutan perubahan dalam kemungkinan bahawa opsyen penukaran akan dilaksanakan, walaupun pelaksanaan opsyen tersebut mungkin kelihatan telah memanfaatkan sesetengah pemegang dari segi ekonomi. Pemegang mungkin tidak sentiasa bertindak seperti yang diharapkan kerana, contohnya, kesan cukai berikutan penukaran mungkin berbeza di kalangan pemegang. Tambahan lagi, kemungkinan penukaran akan berlaku perubahan dari semasa ke semasa. Obligasi berkontrak entiti untuk membuat pembayaran pada masa hadapan masih belum selesai sehingga ia dilunaskan melalui penukaran, kematangan instrumen, atau urus niaga yang lain.
36. MPSAS 29 membincangkan pengukuran aset kewangan dan liabiliti kewangan. Instrumen ekuiti menunjukkan faedah sisa dalam aset entiti selepas menolak semua liabilitinya. Oleh itu, apabila amaun bawaan awal instrumen kewangan kompaun diagihkan dalam komponennya, komponen

aset bersih/ekuiti diuntukkan amaun sisa selepas menolak amaun komponen liabiliti yang ditentukan secara berasingan daripada nilai saksama keseluruhan instrumen. Nilai apa-apa ciri derivatif (seperti opsyen beli) yang terkandung dalam instrumen kewangan kompaun termasuk dalam komponen liabiliti melainkan ia membentuk sebahagian daripada komponen aset bersih/ekuiti (seperti opsyen penukaran ekuiti). Jumlah amaun bawaan yang diuntukkan kepada komponen liabiliti dan aset bersih/ekuiti pada pengiktirafan awal sentiasa setara dengan nilai saksama yang diberikan kepada instrumen secara keseluruhan. Tiada laba atau rugi timbul daripada pengiktirafan awal secara berasingan bagi komponen instrumen tersebut.

37. Menurut pendekatan yang dinyatakan dalam perenggan 36, penerbit bon yang boleh ditukarkan kepada saham biasa pada mulanya menentukan amaun bawaan komponen liabiliti dengan mengukur nilai saksama liabiliti yang serupa (termasuk apa-apa ciri derivatif bukan ekuiti yang terkandung di dalamnya) yang tidak mempunyai komponen aset bersih/ekuiti yang berkaitan. Amaun bawaan instrumen ekuiti yang terdiri daripada opsyen untuk menukar instrumen tersebut kepada saham biasa kemudiannya ditentukan dengan menolak nilai saksama liabiliti kewangan daripada nilai saksama instrumen kewangan kompaun secara keseluruhan.

#### **Saham Perbendaharaan (lihat juga perenggan PA61)**

38. **Jika entiti memperoleh semula instrumen ekuitinya sendiri, instrumen tersebut (“saham perbendaharaan”) hendaklah ditolak daripada aset bersih/ekuiti. Tiada laba atau rugi diiktiraf dalam lebihan atau kekurangan daripada belian, jualan, terbitan atau pembatalan instrumen ekuiti entiti itu sendiri. Saham perbendaharaan sedemikian boleh diperoleh dan dipegang oleh entiti atau ahli entiti ekonomi yang lain. Balasan yang dibayar atau diterima hendaklah terus diiktiraf dalam aset bersih/ekuiti.**
39. Amaun saham perbendaharaan dipegang yang didedahkan secara berasingan sama ada dalam penyata kedudukan kewangan atau dalam nota, selaras dengan MPSAS 1. Sesebuah entiti menyediakan pendedahan selaras dengan MPSAS 20, *Pendedahan Pihak Berkaitan* jika entiti tersebut memperoleh semula instrumen ekuitinya sendiri daripada pihak berkaitan.

#### **Faedah, Dividen atau Pengagihan yang Serupa, Rugi, dan Laba (lihat juga perenggan PA62)**

40. **Faedah, dividen atau pengagihan yang serupa, rugi, dan laba berkaitan instrumen kewangan atau komponen yang merupakan liabiliti kewangan hendaklah diiktiraf sebagai hasil atau belanja dalam lebihan atau kekurangan. Pengagihan kepada pemegang instrumen ekuiti hendaklah terus didebitkan oleh entiti kepada aset bersih/ekuiti, bersih daripada apa-apa manfaat cukai pendapatan yang berkaitan. Kos urus niaga yang ditanggung berkaitan urus niaga dalam aset bersih/ekuiti hendaklah diakaunkan sebagai potongan daripada aset bersih/ekuiti, bersih daripada apa-apa manfaat cukai pendapatan yang berkaitan.**
41. Pengelasan sesuatu instrumen kewangan sebagai liabiliti kewangan atau instrumen ekuiti menentukan sama ada faedah, dividen atau pengagihan yang serupa, rugi, dan laba berkaitan instrumen tersebut diiktiraf sebagai hasil atau belanja dalam lebihan atau kekurangan. Oleh itu,

dividen atau pengagihan yang serupa ke atas saham yang keseluruhannya diiktiraf sebagai liabiliti adalah diiktiraf sebagai belanja sama seperti faedah atas bon. Begitu juga, laba dan rugi berkaitan penebusan atau pembiayaan semula liabiliti kewangan diiktiraf dalam lebihan atau kurangan, manakala penebusan atau pembiayaan semula instrumen ekuiti diiktiraf sebagai perubahan dalam aset bersih/ekuiti. Perubahan dalam nilai saksama instrumen ekuiti tidak diiktiraf dalam penyata kewangan.

42. Sesebuah entiti lazimnya menanggung pelbagai kos dalam menerbitkan atau memperoleh instrumen ekuitinya sendiri. Kos tersebut mungkin termasuk fi pendaftaran dan fi kawal selia yang lain, amaun yang dibayar kepada penasihat undang-undang, perakaunan dan profesional yang lain, kos percetakan, dan duti setem. Apa-apa kos urus niaga yang berkaitan diakaunkan sebagai potongan daripada aset bersih/ekuiti (bersih daripada apa-apa manfaat cukai pendapatan yang berkaitan) selagi kos tersebut merupakan kos tambahan yang berkait secara langsung dengan urus niaga itu yang sebaliknya boleh dielakkan. Kos bagi urus niaga yang dibatalkan diiktiraf sebagai belanja.
43. Kos urus niaga yang berkaitan dengan terbitan instrumen kewangan kompaun diagihkan kepada komponen liabiliti dan komponen aset bersih/ekuiti instrumen tersebut mengikut kadar pengagihan terimaan. Kos urus niaga yang melibatkan lebih daripada satu urus niaga diagihkan kepada urus niaga berkenaan menggunakan asas pengagihan yang rasional dan konsisten dengan urus niaga yang serupa.
44. Amaun kos urus niaga yang diakaunkan sebagai potongan daripada aset bersih/ekuiti dalam tempoh tersebut didedahkan secara berasingan mengikut MPSAS 1. (6/9/2021)
45. Dividen atau pengagihan yang serupa yang dikelaskan sebagai belanja dibentangkan dalam penyata prestasi kewangan sama ada dengan faedah liabiliti lain atau sebagai item berasingan. Sebagai tambahan kepada keperluan Piawaian ini, pendedahan berkenaan faedah dan dividen atau pengagihan yang serupa tertakluk kepada keperluan MPSAS 1 dan MPSAS 30. Dalam keadaan tertentu, oleh sebab terdapat perbezaan antara faedah dengan dividen atau pengagihan yang serupa berkenaan dengan pemotongan cukai, maka adalah sebaiknya untuk mendedahkan maklumat tersebut secara berasingan dalam penyata prestasi kewangan.
46. Laba dan rugi yang berkaitan dengan perubahan dalam amaun bawaan liabiliti kewangan diiktiraf sebagai hasil atau belanja dalam lebihan atau kurangan walaupun ia berkaitan dengan instrumen yang mengandungi hak ke atas faedah sisa dalam aset entiti sebagai pertukaran untuk mendapatkan tunai atau aset kewangan lain (lihat perenggan 22(b)). Mengikut MPSAS 1, entiti membentangkan apa-apa laba atau rugi yang diperoleh daripada pengukuran semula instrumen tersebut secara berasingan dalam penyata prestasi kewangan apabila ianya relevan dalam menerangkan prestasi entiti.

**Mengofset Aset Kewangan dan Liabiliti Kewangan (lihat juga perenggan PA63 dan PA64)**

47. **Aset kewangan dan liabiliti kewangan hendaklah diofset dan amaun bersih dibentangkan dalam penyata kedudukan kewangan apabila, dan hanya apabila, entiti:**
  - (a) **Mempunyai hak yang boleh dikuatkuasakan dari segi undang-undang untuk**

**mengofset amaun yang diiktiraf; dan**

- (b) **Berniat sama ada untuk menyelesaikan pada asas bersih, atau untuk merealisasikan aset dan menyelesaikan liabiliti secara serentak.**

**Dalam perakaunan untuk pindahan aset kewangan yang tidak layak untuk penyahiktirafan, entiti tidak boleh mengofset aset yang dipindah dan liabiliti yang berkaitan (lihat MPSAS 29, perenggan 38).**

48. Piawaian ini memerlukan pembentangan aset kewangan dan liabiliti kewangan pada asas bersih dengan berbuat sedemikian dapat menggambarkan jangkaan aliran tunai masa hadapan entiti daripada berikutan penyelesaian dua atau lebih instrumen kewangan berasingan. Apabila entiti mempunyai hak untuk menerima atau membayar satu amaun bersih dan berniat untuk berbuat sedemikian, ia memberi kesan, hanya satu aset kewangan atau liabiliti kewangan. Dalam keadaan lain, aset kewangan dan liabiliti kewangan dibentangkan berasingan konsisten dengan ciri-cirinya sebagai sumber atau obligasi entiti.
49. Mengofset aset kewangan yang diiktiraf dan liabiliti kewangan yang diiktiraf dan membentangkan amaun bersih adalah berbeza daripada penyahiktirafan aset kewangan atau liabiliti kewangan. Walaupun mengofset tidak menimbulkan pengiktirafan laba atau rugi, penyahiktirafan instrumen kewangan bukan hanya mengakibatkan item yang diiktiraf sebelumnya dikeluarkan daripada penyata kedudukan kewangan malah mungkin menghasilkan pengiktirafan laba atau rugi.
50. Hak untuk mengofset adalah hak penghutang undang-undang, mengikut kontrak atau selainnya, untuk menyelesaikan atau menghapuskan semua atau sebahagian daripada amaun yang terhutang kepada pemiutang dengan mengofset amaun ini dengan amaun yang perlu dibayar oleh pemiutang. Dalam keadaan yang luar biasa, penghutang mungkin mempunyai hak undang-undang untuk mengofset amaun yang perlu dibayar oleh pihak ketiga dengan amaun yang terhutang kepada pemiutang dengan syarat adanya perjanjian antara ketiga-tiga pihak tersebut yang dengan jelas menetapkan hak mengofset penghutang. Oleh kerana hak mengofset adalah hak undang-undang, syarat-syarat yang menyokong hak tersebut mungkin berbeza daripada satu bidang kuasa perundangan kepada bidang kuasa perundangan yang lain dan undang-undang yang terpakai kepada hubungan antara pihak tersebut perlu dipertimbangkan.
51. Kewujudan hak yang boleh dikuatkuasakan untuk mengofset aset kewangan dan liabiliti kewangan memberi kesan kepada hak dan obligasi yang berkaitan dengan aset kewangan dan liabiliti kewangan dan mungkin memberi kesan kepada pendedahan entiti terhadap risiko kredit dan kecairan. Walau bagaimanapun, kewujudan hak tersebut, dengan sendirinya, bukanlah asas yang mencukupi untuk mengofset. Dalam ketiadaan niat untuk melaksanakan hak atau menyelesaikan secara serentak, amaun dan tempoh masa aliran tunai masa hadapan entiti adalah tidak teresans. Apabila entiti berbiat untuk melaksanakan hak atau menyelesaikan secara serentak, pembentangan aset dan liabiliti pada asas bersih dapat menggambarkan dengan lebih sesuai amaun dan tempoh masa jangkaan aliran tunai masa hadapan, serta risiko yang mana aliran tunai tersebut terdedah. Niat oleh satu atau kedua-dua pihak untuk menyelesaikan pada asas bersih tanpa hak undang-undang untuk berbuat demikian tidak cukup sebagai justifikasi untuk mengofset kerana hak dan obligasi berkaitan aset kewangan dan liabiliti kewangan secara

individunya kekal tidak berubah.

52. Niat entiti berkenaan penyelesaian aset dan liabiliti tertentu mungkin dipengaruhi oleh amalan operasi biasa, keperluan pasaran kewangan, dan lain-lain keadaan yang mungkin menghadkan keupayaannya menyelesaikan secara bersih atau serentak. Apabila entiti mempunyai hak untuk mengofset, tetapi tidak berniat untuk menyelesaikan secara bersih atau merealisasikan aset dan menyelesaikan liabiliti secara serentak, kesan daripada hak ke atas pendedahan risiko kredit entiti didedahkan selaras dengan perenggan 42 dalam MPSAS 30.
53. Penyelesaian serentak bagi dua instrumen kewangan boleh berlaku melalui, contohnya, operasi rumah penjelasan dalam pasaran kewangan tersusun atau pertukaran bersemuka. Dalam keadaan ini, kesan kepada aliran tunai, bersamaan dengan satu amaun bersih dan tiada pendedahan kepada risiko kredit atau kecairan. Dalam keadaan lain, entiti mungkin menyelesaikan dua instrumen dengan cara menerima dan membayar amaun berasingan, menjadikannya terdedah kepada risiko kredit untuk amaun penuh aset atau risiko kecairan untuk amaun penuh liabiliti. Pendedahan risiko sedemikian mungkin signifikan walaupun secara relatifnya singkat. Selaras dengan itu, realisasi aset kewangan dan penyelesaian liabiliti kewangan dianggap serentak hanya apabila urusan niaga berlaku pada masa yang sama.
54. Syarat yang dinyatakan dalam perenggan 47 secara amnya tidak dipenuhi dan mengofset lazimnya tidak sesuai apabila:
- (a) Beberapa instrumen kewangan berbeza digunakan untuk menyamai ciri-ciri instrumen kewangan (“instrumen sintetik”); (b) Aset kewangan dan liabiliti kewangan timbul daripada instrumen kewangan yang mempunyai pendedahan risiko utama yang sama (contohnya, aset dan liabiliti yang terkandung dalam portfolio kontrak hadapan atau instrumen derivatif lain) tetapi melibatkan pihak berlawanan yang berlainan;
  - (c) Aset kewangan atau aset lain diikrar sebagai cagaran untuk liabiliti kewangan bukan berbantuan;
  - (d) Aset kewangan yang diletakkan dalam amanah oleh penghutang bagi tujuan melaksanakan obligasi tanpa aset tersebut diterima pemiutang sebagai penyelesaian obligasi (contohnya, aturan dana terikat); atau
  - (e) Obligasi yang ditanggung berikutan peristiwa yang menimbulkan kerugian dijangka akan diperoleh semula daripada pihak ketiga berdasarkan tuntutan di bawah kontrak insurans.
55. Entiti yang menjalankan beberapa urusan niaga instrumen kewangan dengan pihak berlawanan tunggal mungkin mengadakan aturan penyelesaian induk dengan pihak berlawanan tersebut. Perjanjian sedemikian membolehkan satu penyelesaian bersih bagi semua instrumen kewangan yang terkandung dalam perjanjian tersebut sekiranya berlaku pelanggaran, atau penamatan, salah satu kontrak. Aturan ini mungkin biasa digunakan untuk memberi perlindungan daripada sebarang kerugian jika berlaku kemuflihan atau keadaan lain yang menyebabkan pihak berlawanan tidak boleh memenuhi obligasinya. Aturan penyelesaian induk biasanya menghasilkan hak untuk mengofset yang boleh dikuatkuasakan dan menjejaskan realisasi atau

penyelesaian aset kewangan dan liabiliti kewangan secara individu hanya berikutan berlakunya peristiwa pelanggaran spesifik atau dalam keadaan lain yang tidak dijangka untuk timbul dalam urusan biasa operasi. Aturan penyelesaian induk tidak menyediakan asas untuk mengofset melainkan kedua-dua kriteria dalam perenggan 47 dipenuhi. Apabila aset kewangan dan liabiliti kewangan yang tertakluk kepada aturan penyelesaian induk tidak diofset, kesan aturan ke atas pendedahan entiti kepada risiko kredit didedahkan selaras dengan perenggan 42 dalam MPSAS 30.

## **Peralihan**

56. **Entiti hendaklah mengguna pakai Piawaian ini secara retrospektif bagi pemakaian kali pertama.**
57. **Apabila entiti yang sebelum ini mengguna pakai IPSAS 15, *Instrumen Kewangan: Pendedahan dan Pembentangan*, mengguna pakai keperluan dalam perenggan 15 hingga 18, entiti dikehendaki mengasingkan instrumen kewangan kompaun dengan obligasi untuk menyerahkan kepada pihak lain bahagian pro rata aset bersih entiti yang dibubarkan, kepada komponen liabiliti dan komponen aset bersih/ ekuiti. Jika komponen liabiliti tidak lagi tertunggak, aplikasi retrospektif ke atas keperluan ini melibatkan pengasingan dua komponen aset bersih/ ekuiti. Komponen pertama akan berada dalam lebihan dan kurangan terkumpul dan merupakan faedah terkumpul ke atas komponen liabiliti. Komponen yang lain merupakan komponen asal aset bersih/ ekuiti. Oleh itu, entiti tidak perlu mengasingkan dua komponen jika komponen liabiliti tidak lagi tertunggak apabila Piawaian ini diterima pakai.**
58. **Entiti yang sama ada sebelum ini tidak mengguna pakai IPSAS 15 atau menerima pakai perakaunan akruan buat pertama kali, menggunakan peruntukan peralihan dalam perenggan 57 kepada semua instrumen kewangan kompaun.**

## **Tarikh Kuat Kuasa**

59. **Entiti hendaklah mengguna pakai Piawaian ini bagi penyata kewangan tahunan yang meliputi tempoh bermula pada atau selepas 1 Januari 2017. Penggunaan lebih awal digalakkan. Jika entiti mengguna pakai Piawaian ini untuk tempoh bermula sebelum 1 Januari 2017, entiti hendaklah mendedahkan fakta tersebut.**
60. *(Dimansuhkan).*
61. Apabila entiti menerima pakai perakaunan asas akruan seperti yang ditakrifkan oleh MPSAS bagi tujuan pelaporan kewangan berikutan tarikh kuat kuasa ini, Piawaian ini terpakai kepada penyata kewangan tahunan entiti meliputi tempoh bermula pada atau selepas tarikh diterima pakai.

## **Penarikan dan Penggantian IPSAS 15 (2001)**

62. *(Dimansuhkan).*



## Lampiran A

### Panduan Aplikasi

*Lampiran ini ialah bahagian penting MPSAS 28.*

- PA1. Panduan Aplikasi ini menerangkan aplikasi aspek tertentu Piawaian ini.
- PA2. Piawaian ini tidak membincangkan pengiktirafan atau pengukuran instrumen kewangan. Keperluan berkenaan pengiktirafan dan pengukuran aset kewangan dan liabiliti kewangan dinyatakan dalam MPSAS 29.

### Skop (perenggan 3-6)

#### *Kontrak Jaminan Kewangan*

- PA3. Kontrak jaminan kewangan ialah kontrak yang memerlukan penerbit membuat bayaran tertentu untuk membayar balik pemegang bagi kerugian yang ditanggungnya disebabkan penghutang tertentu gagal membuat pembayaran apabila sampai tempoh selaras dengan terma asal instrumen hutang. Kerajaan boleh menerbitkan jaminan kewangan untuk pelbagai tujuan. Jaminan kewangan biasanya diterbitkan untuk meneruskan objektif dasar kerajaan, contohnya, untuk menyokong projek infrastruktur dan menstabilkan pasaran kewangan ketika keadaan tidak memberangsangkan. Kerajaan dan entiti sektor awam boleh diberi kuasa untuk menerbitkan jaminan kewangan oleh undang-undang atau pihak berkuasa yang lain. Dalam menilai sama ada suatu jaminan adalah jaminan berkontrak atau bukan berkontrak, entiti perlu membezakan hak untuk menerbitkan jaminan dengan penerbitan sebenar jaminan. Hak untuk menerbitkan jaminan dari segi undang-undang atau pihak berkuasa yang lain adalah bukan berkontrak, manakala penerbitan sebenar jaminan tersebut hendaklah dinilai menggunakan prinsip dalam perenggan PA20 bagi menentukan sama ada jaminan tersebut adalah berkontrak.
- PA4. Penerbitan jaminan kewangan untuk pihak ketiga, sama ada tersurat atau tersirat, boleh menghasilkan aturan berkontrak. Jaminan kewangan boleh diterbitkan kepada pihak tertentu atau diterbitkan kepada pemegang instrumen. Pertimbangkan dua contoh berikut:
- Dalam aturan konsesi perkhidmatan, kerajaan boleh menerbitkan jaminan kewangan terus kepada pembiaya urus niaga dengan menyatakan bahawa, sekiranya berlaku pelanggaran, kerajaan akan membuat pembayaran untuk bayaran pokok dan faedah pinjaman yang tertunggak. Dalam contoh ini, jaminan kewangan tersebut diterbitkan dengan jelas untuk pihak berlawanan yang dikenal pasti.
  - Pihak berkuasa jalan A bertanggungjawab membina dan menyelenggara infrastruktur jalan di dalam negara. Ia membiaya pembinaan jalan baharu dengan menerbitkan bon jangka panjang. Kerajaan nasional A menggunakan kuasanya dalam perundangan dan menjamin bon yang diterbitkan oleh pihak berkuasa jalan A. Pada masa jaminan tersebut diterbitkan, tiada pihak berlawanan khusus yang dikenal pasti, sebaliknya jaminan tersebut diterbitkan secara tersirat untuk pemegang instrumen yang berkenaan.

Dalam kedua-dua senario ini, dengan andaian bahawa semua ciri-ciri lain kontrak dipenuhi,

jaminan kewangan tersebut dari segi sifatnya adalah berkontrak.

*Kontrak Insurans*

- PA5. Sesetengah entiti ekonomi dalam sektor awam mungkin termasuk entiti yang menerbitkan kontrak insurans. Entiti tersebut termasuk dalam skop Piawaian ini, tetapi kontrak insurans itu sendiri tidak termasuk dalam skop Piawaian ini.
- PA6. Bagi tujuan Piawaian ini, kontrak insurans ialah kontrak yang mendedahkan penginsurans kepada risiko kerugian yang dikenal pasti akibat peristiwa atau keadaan yang berlaku atau ditemui dalam tempoh tertentu, termasuk kematian (iaitu, dalam kes anuiti, kelangsungan penerima anuiti), penyakit, kehilangan upaya, kerosakkan harta benda, kecederaan kepada orang lain, dan gangguan operasi. Panduan tambahan berkenaan kontrak insurans boleh didapati dalam piawaian antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berkaitan kontrak insurans.
- PA7. Sesetengah instrumen kewangan berbentuk kontrak insurans tetapi yang utamanya melibatkan pindahan risiko kewangan, seperti risiko pasaran, kredit, atau kecairan. Contoh instrumen ini termasuk kontrak jaminan kewangan, insurans semula, dan kontrak pelaburan terjamin yang diterbitkan oleh penginsurans sektor awam dan entiti yang lain. Entiti dikehendaki mengguna pakai Piawaian ini kepada kontrak jaminan kewangan tertentu, dan dibenarkan mengguna pakai Piawaian ini kepada kontrak insurans lain yang melibatkan pindahan risiko kewangan.
- PA8. Kontrak jaminan kewangan dianggap sebagai instrumen kewangan kecuali entiti memilih untuk mengolahnya sebagai kontrak insurans selaras dengan perenggan ini dan juga mematuhi keperluan perenggan PA9. Entiti boleh membuat pilihan ini dalam keadaan berikut:
- (a) Jika entiti sebelum ini mengguna pakai perakaunan yang terpakai kepada kontrak insurans dan menerima pakai polisi perakaunan yang mengolah kontrak jaminan kewangan sebagai kontrak insurans, entiti boleh terus mengolah kontrak tersebut sama ada sebagai kontrak insurans atau sebagai instrumen kewangan selaras dengan Piawaian ini.
  - (b) Jika entiti sebelum ini tidak mengguna pakai perakaunan yang terpakai kepada kontrak insurans, entiti boleh memilih untuk mengolah kontrak jaminan kewangan sama ada sebagai kontrak insurans atau sebagai instrumen kewangan apabila entiti menerima pakai Piawaian ini.

Dalam kedua-dua keadaan (a) dan (b) di atas, pemilihan tersebut dibuat berdasarkan setiap satu kontrak, dan pilihan yang dibuat tidak boleh dibatalkan.

- PA9. Selaras dengan perenggan 3(c), entiti menganggap kontrak jaminan kewangan sebagai instrumen kewangan melainkan ia memilih untuk mengolah kontrak tersebut sebagai kontrak insurans berdasarkan piawaian antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berkaitan kontrak insurans. Entiti dibenarkan mengolah kontrak jaminan kewangan sebagai kontrak insurans menggunakan piawaian perakaunan kebangsaan hanya jika piawaian tersebut menghendaki pengukuran liabiliti insurans pada amaun yang tidak kurang daripada amaun bawaan yang akan ditentukan jika liabiliti insurans berkenaan terdapat dalam skop MPSAS 19, *Peruntukan, Liabiliti Luar Jangka dan Aset Luar Jangka*. Dalam menentukan amaun bawaan liabiliti

insurans, entiti mempertimbangkan anggaran semasa bagi semua aliran tunai yang timbul daripada kontrak insurans dan daripada aliran tunai yang berkaitan.

**Takrif (perenggan 9-12)**

*Aset Kewangan dan Liabiliti Kewangan*

PA10. Mata wang (tunai) ialah aset kewangan kerana ia merupakan medium pertukaran dan oleh itu menjadi asas pengukuran dan pengiktirafan semua urusan niaga dalam penyata kewangan. Deposit tunai dalam bank atau dalam institusi kewangan serupa ialah aset kewangan kerana ia merupakan hak berkontrak pendeposit untuk mendapatkan tunai daripada institusi tersebut atau untuk mengeluarkan cek atau instrumen serupa berdasarkan baki deposit untuk pemiutang bagi membayar liabiliti kewangan. Mata wang yang belum dikeluarkan tidak memenuhi takrif instrumen kewangan. Entiti mengguna pakai perenggan 13 MPSAS 12, *Inventori*, bagi memperakaunkan apa-apa mata wang yang belum dikeluarkan. Mata wang yang dikeluarkan sebagai sah diperlakukan dari perspektif penerbit, tidak dibincangkan dalam Piawaian ini.

PA11. Contoh biasa aset kewangan yang merupakan hak berkontrak untuk menerima tunai pada masa hadapan dan liabiliti kewangan berkaitan yang merupakan obligasi berkontrak untuk menyerahkan tunai pada masa hadapan ialah:

- (a) Akaun belum terima dan akaun belum bayar;
- (b) Nota belum terima dan nota belum bayar;
- (c) Pinjaman belum terima dan pinjaman belum bayar; dan
- (d) Bon belum terima dan bon belum bayar.

Dalam setiap kes, hak berkontrak suatu pihak untuk menerima (atau obligasi untuk membayar) tunai dipadankan dengan obligasi yang berkaitan untuk membayar oleh pihak lain (atau hak untuk menerima).

PA12. Jenis instrumen kewangan yang lain adalah instrumen dengan manfaat ekonomi yang akan diterima atau dilepaskan ialah aset kewangan selain tunai. Contohnya, nota belum bayar dalam bon kerajaan memberikan kepada pemegang hak berkontrak untuk menerima dan menjadi obligasi berkontrak kepada penerbit untuk menyelesaikan obligasi kerajaan yang menerbitkan bon tersebut untuk membayar tunai. Nota itu, oleh demikiannya, menjadi aset kewangan kepada pemegang nota dan liabiliti kewangan kepada penerbit nota.

PA13. Instrumen hutang “kekal” (seperti bon, debentur dan nota modal “kekal”) lazimnya memberikan kepada pemegang hak berkontrak untuk menerima bayaran atas akaun faedah pada tarikh yang ditetapkan yang melampaui suatu jangka masa hadapan tanpa had, sama ada tanpa hak untuk menerima pulangan pokok atau dengan hak ke atas pulangan pokok dengan syarat yang menjadikannya tidak mungkin diperolehi atau boleh diperolehi tetapi dalam jangka masa yang terlalu jauh ke hadapan. Contohnya, entiti mungkin menerbitkan instrumen kewangan yang menghendaknya membuat bayaran tahunan kekal setara dengan kadar faedah yang dinyatakan sebanyak 8% yang dikenakan ke atas amaun par atau amaun pokok yang dinyatakan sebanyak

RM1,000. Dengan menganggap bahawa 8 peratus merupakan kadar faedah pasaran bagi instrumen tersebut pada masa ia diterbitkan, penerbit menerima obligasi berkontrak untuk membuat bayaran faedah berterusan pada masa hadapan yang mempunyai nilai saksama (nilai kini) sebanyak RM1,000 pada pengiktirafan awal. Pemegang instrumen dan penerbit instrumen masing-masing mempunyai aset kewangan dan liabiliti kewangan. PA14. Hak berkontrak atau obligasi berkontrak untuk menerima, menyerahkan atau menukar instrumen kewangan dengan sendirinya merupakan instrumen kewangan. Rangkaian hak berkontrak atau obligasi berkontrak memenuhi takrif instrumen kewangan jika pada akhirnya ia menyebabkan penerimaan atau pembayaran tunai atau perolehan atau penerbitan instrumen ekuiti.

PA15. Keupayaan untuk melaksanakan hak berkontrak atau keperluan bagi memenuhi obligasi berkontrak mungkin pasti, atau mungkin bergantung pada berlakunya suatu peristiwa masa hadapan. Contohnya, jaminan kewangan menjadi hak berkontrak pemberi pinjaman untuk menerima tunai daripada penjamin, dan obligasi berkontrak penjamin berkenaan untuk membayar pemberi pinjaman, jika peminjam gagal membayar. Hak dan obligasi berkontrak tersebut wujud kerana urusan niaga atau peristiwa lampau (andaian bagi jaminan tersebut), walaupun keupayaan pemberi pinjaman untuk melaksanakan haknya dan keperluan bagi penjamin untuk melaksanakan obligasinya bergantung kedua-duanya kepada tindakan pelanggaran pada masa hadapan oleh peminjam. Hak dan obligasi luar jangka memenuhi takrif aset kewangan dan liabiliti kewangan, walaupun aset dan liabiliti sedemikian tidak selalunya diiktiraf dalam penyata kewangan. Sesetengah hak dan obligasi luar jangka ini mungkin merupakan kontrak insurans.

PA16. Mengikut MPSAS 13, Pajakan, pajakan kewangan dianggap secara prinsipnya hak pemberi pajak untuk menerima, dan obligasi penerima pajak untuk membayar, suatu aliran bayaran yang sebahagian besarnya terdiri daripada bayaran pokok dan bayaran faedah sepertimana perjanjian pinjaman. Pemberi pajak mengakaunkan pelaburannya sebagai amaun belum terima bagi kontrak pajakan tersebut berbanding aset pajakan. Pajakan operasi, sebaliknya, dianggap secara prinsipnya kontrak belum selesai yang mengikat pemberi pajak untuk menyediakan aset untuk penggunaan dalam tempoh masa hadapan sebagai tukaran untuk pertimbangan setara dengan fi perkhidmatan. Pemberi pajak masih terus mengakaunkan aset pajakan tersebut dan bukannya amaun belum terima masa hadapan bagi kontrak tersebut. Selaras dengan itu, pajakan kewangan dianggap sebagai instrumen kewangan manakala pajakan operasi tidak dianggap sebagai pajakan kewangan (kecuali berkenaan dengan pembayaran individu yang sedang tertunggak dan belum dibayar).

PA17. Aset fizikal (seperti inventori, hartanah, loji dan peralatan), aset pajakan dan aset tak ketara (seperti paten dan tanda dagangan) bukan aset kewangan. Kawalan ke atas aset fizikal dan aset tak ketara tersebut mewujudkan peluang untuk menjana aliran masuk tunai atau aset kewangan lain, tetapi ia tidak menimbulkan hak masa kini untuk menerima tunai atau aset kewangan lain.

PA18. Aset (seperti belanja terdahulu) yang mana manfaat ekonomi masa hadapan ialah penerimaan barangan atau perkhidmatan, berbanding hak untuk menerima tunai atau aset kewangan lain,

bukannya aset kewangan. Begitu juga, item seperti hasil tertunda dan kebanyakan obligasi waranti bukanlah liabiliti kewangan kerana aliran keluar manfaat ekonomi berkaitan dengannya adalah penyampaian barangan dan perkhidmatan berbanding obligasi berkontrak untuk membayar tunai atau aset kewangan lain.

PA19. Aset dan liabiliti dalam sektor awam timbul daripada kedua-dua aturan berkontrak dan bukan berkontrak. Aset dan liabiliti yang timbul daripada aturan bukan berkontrak tidak memenuhi takrif aset kewangan atau liabiliti kewangan.

PA20. Sesuatu entiti mempertimbangkan inti pati berbanding rupa bentuk yang sah di sisi undang-undang sesuatu aturan itu dalam menentukan sama ada ia merupakan “kontrak” bagi tujuan Piawaian ini. Kontrak, bagi tujuan Piawaian ini, secara amnya dibuktikan melalui perkara berikut (walaupun ia mungkin berbeza antara satu bidang kuasa dengan bidang kuasa yang lain):

- Kontrak yang melibatkan pihak berkemahuan bagi memasuki sesuatu aturan;
- Terma kontrak tersebut mewujudkan hak dan obligasi kepada pihak yang berkontrak, dan hak dan obligasi ini tidak semestinya menyebabkan pelaksanaan setara oleh setiap pihak. Contohnya, aturan pembiayaan penderma mewujudkan obligasi bagi penderma tersebut untuk memindahkan sumber kepada penerima menurut perjanjian yang dipersetujui, dan menetapkan hak bagi penerima untuk menerima sumber tersebut. Jenis aturan sebegini mungkin berkontrak walaupun penerima tidak menyediakan pertimbangan yang setara sebagai pulangan, dalam erti kata lain, aturan tersebut tidak semestinya menyebabkan pelaksanaan setara oleh pihak tersebut; dan
- Remedi bagi kegagalan pelaksanaan tersebut boleh dikuatkuasakan di sisi undang-undang.

PA21. Dalam sektor awam, adalah berkemungkinan aturan berkontrak dan bukan berkontrak bersifat bukan pertukaran. Aset dan liabiliti yang timbul daripada urus niaga hasil bukan pertukaran diakaunkan selaras dengan MPSAS 23, *Hasil daripada Urus Niaga Bukan Pertukaran (Cukai dan Pindahan)*. Jika urus niaga hasil bukan pertukaran adalah berkontrak, entiti membuat penilaian jika sesuatu aset atau liabiliti yang terhasil daripada urus niaga sedemikian merupakan aset kewangan atau liabiliti kewangan dengan menggunakan perenggan 10 dan PA10-PA18 Piawaian ini. Entiti menggunakan panduan dalam Piawaian ini dan MPSAS 23 dalam menilai sama ada sesuatu urus niaga bukan pertukaran menimbulkan liabiliti atau instrumen ekuiti (sumbangan daripada pemilik).

PA22. Entiti secara khususnya mempertimbangkan keperluan pengelasan Piawaian ini dalam menentukan sama ada aliran masuk sumber sebagai sebahagian daripada urus niaga hasil bukan pertukaran berkontrak, merupakan liabiliti atau instrumen ekuiti dari segi inti pati.

PA23. Obligasi berkanun boleh diakaunkan melalui beberapa cara:

- Obligasi untuk membayar cukai pendapatan diakaunkan selaras dengan piawaian antarabangsa atau kebangsaan yang relevan berkaitan cukai pendapatan.

- Obligasi untuk menyediakan manfaat sosial diakaunkan selaras dengan MPSAS 3, *Dasar Perakaunan, Perubahan dalam Anggaran Perakaunan dan Kesilapan* dan MPSAS 19.
- Obligasi berkanun yang lain diakaunkan selaras dengan MPSAS 19.

PA24. Obligasi konstruktif, seperti yang ditakrifkan dalam MPSAS 19, juga tidak timbul daripada kontrak dan oleh yang demikian bukan liabiliti kewangan.

#### Instrumen Ekuiti

PA25. Bukanlah suatu kelaziman untuk entiti sektor awam untuk mempunyai modal sumbangan yang terdiri daripada instrumen ekuiti, sebagai contoh, saham dan modal bersatu dalam bentuk yang lain. Jika ada entiti menerbitkan instrumen ekuiti, pemilikan dan penggunaan instrumen tersebut mungkin dihadkan dengan undang-undang. Contohnya, undang-undang mungkin menetapkan bahawa saham dalam entiti sektor awam mungkin hanya dimiliki oleh entiti sektor awam yang lain dan oleh itu, mungkin tidak boleh digunakan sebagai balasan kepada penyelesaian urusan niaga.

PA26. Modal sumbangan dalam sektor awam juga boleh ditunjukkan melalui pindahan sumber antara pihak berkaitan. Penerbitan instrumen ekuiti berkenaan dengan pindahan sumber tidak penting untuk pindahan tersebut memenuhi takrifan sumbangan daripada pemilik. Pindahan sumber yang mengakibatkan faedah atas aset bersih/ekuiti sesuatu entiti adalah dibezakan daripada pindahan sumber yang lain kerana ia mungkin ditunjukkan oleh perkara berikut:

- Penamaan rasmi pindahan sumber (atau sesuatu kelas pindahan sedemikian) oleh pihak berkaitan kepada urusan niaga tersebut yang membentuk sebahagian daripada aset bersih/ekuiti entiti, sama ada sebelum atau semasa sumbangan berlaku. Contohnya, dalam mewujudkan entiti baharu, pejabat belanjawan di jabatan kewangan mungkin menganggap pindahan awal sumber kepada sesuatu entiti mewujudkan faedah atas aset bersih/ekuiti entiti tersebut dan bukannya menyediakan pembiayaan bagi memenuhi keperluan operasinya.
- Perjanjian rasmi, berkaitan pindahan, yang mewujudkan atau menambahkan kepentingan kewangan sedia ada ke atas aset bersih/ekuiti entiti yang boleh dijual, dipindah atau ditebus.

Walaupun pindahan sumber boleh ditunjukkan melalui penamaan atau perjanjian rasmi, entiti menilai sifat pindahan sumber berdasarkan intinya dan bukan semata-mata bentuk yang sah di sisi undang-undang.

PA27. Bagi tujuan Piawaian ini, istilah “instrumen ekuiti” boleh digunakan bagi maksud yang berikut:

- Berbentuk modal bersatu seperti saham biasa atau saham keutamaan;
- Pindahan sumber (sama ada dinamakan atau dipersetujui sedemikian antara pihak yang terlibat dalam urusan niaga tersebut) yang menunjukkan faedah sisa atas aset bersih entiti

yang lain; dan/atau

- Liabiliti kewangan yang dalam bentuk undang-undangnya adalah hutang, dari segi inti pati, merupakan kepentingan dalam aset bersih entiti.

*Instrumen Boleh Letak*

- PA28. Jika modal sumbangan entiti terdiri daripada saham atau dalam bentuk modal bersatu yang lain, instrumen ini mungkin wujud dalam pelbagai bentuk, contohnya saham biasa bukan boleh letak, instrumen boleh letak (lihat perenggan 15 dan 16), instrumen yang mengenakan terhadap entiti yang dibubarkan obligasi untuk menyerahkan kepada pihak lain bahagian pro rata aset bersih entiti (lihat perenggan 17 dan 18), jenis saham keutamaan (lihat perenggan PA49 dan PA50), dan waran atau opsi beli bertulis yang membenarkan pemegangnya untuk melanggan atau membeli sebilangan tetap saham biasa bukan boleh letak sebagai pertukaran dengan amaun tetap tunai atau aset kewangan yang lain. Obligasi entiti untuk menerbitkan atau membeli sebilangan tetap instrumen ekuitinya sendiri sebagai pertukaran dengan amaun tetap tunai atau aset kewangan yang lain merupakan instrumen ekuiti entiti tersebut (melainkan seperti yang dinyatakan dalam perenggan 27). Walau bagaimanapun, jika kontrak sedemikian mengandungi obligasi untuk entiti membayar tunai atau aset kewangan lain (selain daripada kontrak yang dikelaskan sebagai instrumen ekuiti selaras dengan perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18), ia juga menimbulkan liabiliti kepada nilai kini amaun penebusan (lihat perenggan PA51(a)). Penerbit saham biasa bukan boleh letak menanggung liabiliti apabila dengan rasminya bertindak membuat pengagihan dan bertanggungjawab secara sah kepada pemegang saham untuk berbuat sedemikian. Hal ini mungkin berlaku berikutan pengisytiharan dividen atau apabila entiti dibubarkan dan apa-apa baki aset selepas memenuhi penyelesaian liabiliti akan menjadi boleh agih kepada pemegang saham.
- PA29. Pembelian opsi beli atau kontrak serupa lain yang dimiliki oleh entiti yang memberikannya hak untuk menebus instrumen ekuitinya sendiri dalam bilangan yang ditetapkan sebagai tukaran pembayaran amaun tunai atau penyerahan aset kewangan yang lain adalah bukannya aset kewangan bagi entiti tersebut (melainkan seperti yang dinyatakan dalam perenggan 27). Sebaliknya, apa-apa juga ganjaran yang dibayar untuk kontrak tersebut hendaklah ditolak daripada aset bersih/ekuiti.

**Kelas Instrumen yang lebih rendah kepada semua kelas yang lain (perenggan 15(b) dan 17(b))**

- PA30. Salah satu ciri perenggan 15 dan 17 ialah instrumen kewangan berada dalam kelas instrumen yang lebih rendah kepada semua kelas yang lain.
- PA31. Dalam menentukan sama ada instrumen berada dalam kelas yang lebih rendah, entiti menilai tuntutan sewaktu pembubaran instrumen itu seolah-olah ia melakukan pembubaran tersebut pada tarikh ia mengelaskan instrumen itu. Entiti hendaklah menilai semula pengelasan berkenaan jika berlaku perubahan keadaan yang relevan. Contohnya, jika entiti menerbit atau menebus instrumen kewangan yang lain, ini mungkin mempengaruhi kedudukan instrumen tersebut sama ada ia masih berada dalam kelas instrumen yang lebih rendah kepada semua kelas yang lain.

- PA32. Instrumen yang mempunyai hak keutamaan sewaktu pembubaran entiti bukannya instrumen yang mendapat hak bahagian pro rata aset bersih entiti tersebut. Contohnya, satu instrumen mempunyai hak keutamaan sewaktu pembubaran jika ia memberikan pemegang instrumen hak untuk mendapatkan dividen tetap sewaktu pembubaran, di samping mendapat bahagian daripada aset bersih entiti, manakala instrumen yang lain dalam kelas yang lebih rendah mempunyai hak ke atas bahagian pro rata aset bersih entiti, tidak mempunyai hak yang sama sewaktu pembubaran.
- PA33. Jika entiti mempunyai hanya satu kelas instrumen kewangan, kelas tersebut hendaklah diolah seperti ia lebih rendah kepada semua kelas yang lain.

**Jumlah Aliran Tunai Dijangka Yang Diperoleh Daripada Instrumen sepanjang Hayat Instrumen tersebut (perenggan 15(e))**

- PA34. Jumlah aliran tunai yang dijangka diperolehi daripada instrumen tersebut sebahagian besar hendaklah berdasarkan kepada lebih atau kurangan, perubahan dalam aset bersih yang diiktiraf, atau nilai saksama aset bersih entiti yang diiktiraf dan tidak diiktiraf sepanjang hayat instrumen itu. Lebih atau kurangan dan perubahan dalam aset bersih yang diiktiraf tersebut hendaklah diukur selaras dengan MPSAS yang berkaitan.

**Urus Niaga yang Dijalankan oleh Pemegang Instrumen selain daripada sebagai Pemilik Entiti (perenggan 15 dan 17)**

- PA35. Pemegang instrumen kewangan boleh letak atau instrumen yang mengenakan obligasi terhadap entiti untuk menyerahkan bahagian pro rata aset bersih entiti kepada pihak lain hanya sewaktu pembubaran boleh menjalankan urus niaga dengan entiti tersebut sebagai selain daripada pemilik entiti tersebut. Contohnya, pemegang instrumen tersebut mungkin merupakan pekerja entiti tersebut. Hanya aliran tunai dan terma dan syarat kontrak instrumen tersebut yang berkaitan dengan pemegang instrumen sebagai pemilik entiti hendaklah dipertimbangkan apabila menilai sama ada instrumen tersebut perlu dikelaskan sebagai instrumen ekuiti mengikut perenggan 15 atau perenggan 17.
- PA36. Contohnya, perkongsian terhad yang mempunyai rakan kongsi terhad dan biasa. Sesetengah rakan kongsi biasa mungkin memberikan jaminan kepada entiti dan mungkin dibayar kerana memberi jaminan tersebut. Dalam keadaan sedemikian, jaminan dan aliran tunai yang berkaitan tersebut dikaitkan dengan pemegang instrumen sebagai penjamin dan bukan sebagai pemilik entiti tersebut. Oleh itu, jaminan tersebut dan aliran tunai yang berkaitan tidak menyebabkan rakan kongsi biasa tersebut dianggap sebagai yang lebih rendah kepada rakan kongsi terhadnya, dan ia tidak akan dipertimbangkan apabila menilai sama ada syarat berkontrak instrumen perkongsian terhad tersebut dan syarat berkontrak instrumen perkongsian biasa tersebut adalah serupa.
- PA37. Contoh yang lain ialah aturan perkongsian lebih atau kurangan yang mengagihkan lebih dan kurangan kepada pemegang instrumen berdasarkan perkhidmatan yang diberikan atau perniagaan yang dijana sepanjang tahun ini dan tahun sebelumnya. Aturan tersebut merupakan urus niaga dengan pemegang instrumen bukan sebagai pemilik dan tidak diberi pertimbangan apabila menilai ciri yang disenaraikan dalam perenggan 15 atau perenggan 17. Walau



bagaimanapun, aturan tersebut yang mengagihkan lebih dan kurang kepada pemegang instrumen berdasarkan amaun nominal instrumen tersebut berbanding instrumen yang lain dalam kelas tersebut menunjukkan urus niaga dengan pemegang instrumen sebagai pemilik dan hendaklah diberi pertimbangan apabila menilai ciri yang disenaraikan dalam perenggan 15 atau perenggan 17.

PA38. Aliran tunai dan terma dan syarat berkontrak urus niaga antara pemegang instrumen (bukan sebagai pemilik) dengan entiti penerbit hendaklah serupa dengan urus niaga setara yang mungkin dijalankan antara bukan pemegang instrumen dengan entiti penerbit.

**Tiada Instrumen Kewangan atau Kontrak Yang Lain dengan Jumlah Aliran Tunai yang Menetapkan atau Mengehadkan Sebahagian Besar Pulangan Sisa kepada Pemegang Instrumen (perenggan 16 dan 18)**

PA39. Syarat bagi mengelaskan instrumen ekuiti sebagai instrumen kewangan yang dengan cara lain memenuhi kriteria yang dinyatakan dalam perenggan 15 atau perenggan 17 ialah entiti tidak mempunyai instrumen kewangan atau kontrak yang lain yang mempunyai (a) jumlah aliran tunai yang sebahagian besarnya berdasarkan lebih atau kurang, perubahan dalam aset bersih yang diiktiraf, atau perubahan dalam nilai saksama aset bersih entiti yang diiktiraf dan yang tidak diiktiraf dan (b) kesan daripada sebahagian besar pengehadan atau penetapan pulangan sisa. Instrumen berikutnya, jika dilaksanakan berdasarkan syarat komersial biasa dengan pihak bukan berkaitan, tidak mungkin menghalang instrumen yang dengan cara lain memenuhi kriteria yang dinyatakan dalam perenggan 15 atau perenggan 17 daripada dikelaskan sebagai instrumen ekuiti:

- (a) Instrumen dengan jumlah aliran tunai yang sebahagian besarnya berdasarkan aset khusus entiti.
- (b) Instrumen dengan jumlah aliran tunai yang berdasarkan peratusan hasil.
- (c) Kontrak yang direka untuk memberikan ganjaran kepada pekerja bagi perkhidmatan yang diberikan kepada entiti.
- (d) Kontrak yang memerlukan pembayaran peratusan kecil daripada untung bagi perkhidmatan yang diberikan atau bagi barangan yang disediakan.

*Instrumen Kewangan Derivatif*

PA40. Instrumen kewangan termasuk instrumen utama (seperti belum terima, belum bayar dan instrumen ekuiti) dan instrumen kewangan derivatif (seperti opsi kewangan, kontrak niaga hadapan dan kontrak hadapan, swap kadar faedah dan swap mata wang). Instrumen kewangan derivatif memenuhi takrifan instrumen kewangan dan, oleh itu, termasuk dalam skop Piawaian ini.

PA41. Instrumen kewangan derivatif mewujudkan hak dan obligasi yang mengakibatkan pindahan antara pihak bagi instrumen, satu risiko kewangan atau lebih, yang wujud dalam instrumen kewangan sandaran utama. Pada permulaannya, instrumen kewangan derivatif memberikan satu pihak hak berkontrak untuk bertukar aset kewangan atau liabiliti kewangan dengan pihak yang lain dalam keadaan yang mungkin menguntungkan, atau obligasi berkontrak untuk bertukar aset

kewangan atau liabiliti kewangan dengan pihak yang lain dalam keadaan yang mungkin tidak menguntungkan. Walau bagaimanapun, instrumen ini lazimnya<sup>1</sup> tidak mengakibatkan pindahan instrumen kewangan utama pendasar tersebut pada permulaan kontrak tersebut, dan pindahan tersebut tidak semestinya berlaku pada tarikh matang kontrak tersebut. Sesetengah instrumen mengandungi kedua-dua hak dan obligasi untuk membuat pertukaran. Oleh sebab syarat pertukaran tersebut ditentukan pada permulaan instrumen derivatif tersebut, apabila harga dalam pasaran kewangan berubah, syarat tersebut mungkin menjadi sama ada menguntungkan atau tidak menguntungkan.

- PA42. Opsyen jual atau beli bagi pertukaran aset kewangan atau liabiliti kewangan (iaitu, instrumen kewangan selain instrumen ekuiti entiti itu sendiri) memberikan pemegang hak untuk memperoleh potensi manfaat ekonomi masa hadapan yang berkaitan dengan perubahan dalam nilai saksama instrumen kewangan yang mendasari kontrak tersebut. Sebaliknya, penerbit opsiyen menerima obligasi untuk melepaskan potensi manfaat ekonomi masa hadapan atau menanggung potensi kerugian manfaat ekonomi yang berkaitan dengan perubahan dalam nilai saksama instrumen kewangan pendasar tersebut. Hak berkontrak pemegang dan obligasi penerbit masing-masing memenuhi takrifan aset kewangan dan liabiliti kewangan. Instrumen kewangan yang mendasari kontrak opsiyen mungkin merupakan mana-mana aset kewangan, termasuk saham dalam entiti yang lain dan instrumen berfaedah. Suatu opsiyen mungkin menghendaki penerbit mengeluarkan instrumen hutang, dan bukannya memindahkan aset kewangan, tetapi instrumen yang mendasari opsiyen tersebut menjadi aset kewangan bagi pemegang jika opsiyen tersebut dilaksanakan.

Hak pemegang opsiyen untuk menukar aset kewangan tersebut dalam keadaan yang mungkin menguntungkan dan obligasi penerbit untuk menukar aset kewangan tersebut dalam keadaan yang mungkin merugikan berbeza daripada aset kewangan sandaran yang akan ditukarkan sewaktu pelaksanaan opsiyen tersebut. Ciri hak pemegang dan ciri obligasi penerbit tidak terjejas oleh kemungkinan opsiyen tersebut akan dilaksanakan.

- PA43. Contoh instrumen kewangan derivatif yang lain ialah kontrak hadapan yang akan diselesaikan dalam masa enam bulan apabila satu pihak (pembeli) berjanji untuk menyerahkan RM1,000,000 tunai sebagai pertukaran dengan bon kerajaan berfaedah tetap dengan nilai muka sebanyak RM1,000,000, dan pihak yang lain (penjual) berjanji untuk menyerahkan bon kerajaan berfaedah tetap dengan nilai muka sebanyak RM1,000,000 sebagai pertukaran dengan RM1,000,000 tunai. Sepanjang enam bulan tersebut, kedua-dua pihak mempunyai hak berkontrak dan obligasi berkontrak untuk bertukar instrumen kewangan. Jika harga pasaran bon kerajaan tersebut meningkat melebihi RM1,000,000, keadaan ini akan menguntungkan pembeli dan merugikan penjual; jika harga pasaran jatuh di bawah RM1,000,000, kesan sebaliknya akan berlaku. Pembeli mempunyai hak berkontrak (aset kewangan) yang sama dengan hak di bawah opsiyen beli yang dipegang dan obligasi berkontrak (liabiliti kewangan) yang sama dengan obligasi di bawah opsiyen jual yang diterbitkan; penjual mempunyai hak berkontrak (aset kewangan) yang sama dengan hak di bawah opsiyen jual yang dipegang dan obligasi berkontrak

---

<sup>1</sup> Hal ini benar bagi kebanyakan, tetapi bukan semua derivatif, sebagai contoh dalam sesetengah swap kadar faedah mata wang silang amaun pokok ditukar pada permulaan (dan ditukar semula apabila matang).

(liabiliti kewangan) yang sama dengan obligasi di bawah opsyen beli yang diterbitkan. Sepertimana opsyen, hak dan obligasi berkontrak ini merupakan aset kewangan dan liabiliti kewangan yang berasingan dan berbeza daripada instrumen kewangan sandaran (bon dan tunai yang akan ditukarkan). Kedua-dua pihak dalam kontrak hadapan mempunyai obligasi untuk melaksanakan kontrak pada suatu masa yang dipersetujui, manakala pelaksanaan di bawah kontrak opsyen berlaku hanya jika dan apabila pemegang opsyen tersebut memilih untuk melaksanakannya.

- PA44. Kebanyakan instrumen derivatif yang lain merangkumi hak atau obligasi untuk membuat pertukaran pada masa hadapan, termasuk swap kadar faedah dan swap mata wang, had kadar faedah, kolar dan lantai, komitmen pinjaman, kemudahan penerbitan nota, dan surat kredit. Kontrak swap kadar faedah boleh dianggap sebagai variasi kepada kontrak hadapan apabila pihak berkaitan bersetuju untuk membuat pertukaran amaun tunai yang berturut-turut pada masa hadapan, satu amaun dikira berdasarkan kadar faedah terapung, manakala satu lagi amaun dikira berdasarkan kadar faedah tetap. Kontrak niaga hadapan merupakan satu variasi lagi kepada kontrak hadapan, dengan perbezaan yang utama, iaitu kontrak standard dan diniagakan secara pertukaran.

Kontrak untuk Membeli atau Menjual Item Bukan Kewangan (perenggan 4-6)

- PA45. Kontrak untuk membeli atau menjual item bukan kewangan tidak memenuhi takrifan instrumen kewangan kerana hak berkontrak satu pihak untuk menerima aset atau perkhidmatan bukan kewangan dan obligasi berpadanan pihak yang lain tidak mewujudkan hak atau obligasi kini mana-mana pihak untuk menerima, menyerah atau menukar aset kewangan. Sebagai contoh, kontrak yang menyediakan penyelesaian melalui penerimaan atau penyerahan item bukan kewangan (contohnya, opsyen, kontrak niaga hadapan atau kontrak hadapan berkenaan minyak) bukan merupakan instrumen kewangan. Kebanyakan kontrak komoditi adalah daripada jenis ini. Sesetengahnya berbentuk standard dan diniagakan dalam pasaran teratur sama seperti sesetengah instrumen kewangan derivatif. Contohnya, kontrak niaga hadapan komoditi boleh dibeli dan dijual secara tunai dengan mudah kerana ia tersenarai untuk diniagakan secara pertukaran dan mungkin bertukar tangan beberapa kali. Walau bagaimanapun, pihak yang membeli dan menjual kontrak tersebut sebenarnya memperdagangkan komoditi sandaran. Keupayaan membeli atau menjual kontrak komoditi secara tunai, dengan mudah membuat pembelian dan penjualan, dan kemungkinan untuk merundingkan penyelesaian secara tunai bagi obligasi untuk menerima komoditi atau untuk menyerahkannya tidak akan mengubah ciri asas kontrak tersebut dengan cara yang boleh menghasilkan instrumen kewangan. Walaupun begitu, sesetengah kontrak untuk membeli atau menjual item bukan kewangan yang boleh diselesaikan secara bersih atau dengan cara pertukaran instrumen kewangan, atau kontrak dengan item bukan kewangan yang sedia boleh tukar kepada tunai, berada dalam skop Piawaian ini seolah-olah kontrak tersebut merupakan instrumen kewangan (lihat perenggan 4).
- PA46. Kontrak yang melibatkan penerimaan atau penyerahan aset fizikal tidak menimbulkan aset kewangan bagi satu pihak dan liabiliti kewangan bagi pihak yang lain melainkan jika apa-apa bayaran yang berkaitan ditanggung sehingga melampaui tarikh apabila aset fizikal tersebut dipindahkan. Hal ini berlaku apabila membeli atau menjual barangan secara kredit.

- PA47. Sesetengah kontrak membentuk kontrak berkaitan komoditi, tetapi tidak melibatkan penyelesaian melalui penerimaan atau penyerahan fizikal suatu komoditi. Kontrak sedemikian menetapkan penyelesaian melalui bayaran tunai yang ditentukan mengikut formula dalam kontrak tersebut, dan bukannya melalui bayaran amaun tetap. Contohnya, amaun pokok bon mungkin dikira menggunakan harga minyak pasaran pada masa bon tersebut matang dan pada kuantiti minyak yang tetap. Amaun pokok tersebut berindeks merujuk harga komoditi, tetapi diselesaikan hanya secara tunai. Kontrak tersebut merupakan instrumen kewangan.
- PA48. Takrifan instrumen kewangan juga merangkumi kontrak yang menimbulkan aset bukan kewangan atau liabiliti bukan kewangan, disamping merangkumi aset kewangan atau liabiliti kewangan. Lazimnya, instrumen kewangan tersebut memberikan satu pihak pilihan untuk menukarkan aset kewangan dengan aset bukan kewangan. Contohnya, bon berkaitan minyak mungkin memberikan pemegangnya hak untuk menerima bayaran faedah tetap berkala secara berterusan dan amaun tetap tunai apabila bon tersebut matang, dengan opsiyen untuk menukarkan amaun pokok dengan kuantiti minyak yang tetap. Kebaikan melaksanakan opsiyen ini mungkin berubah dari semasa ke semasa bergantung pada nilai saksama minyak berbanding nisbah pertukaran tunai kepada minyak (harga pertukaran) yang terkandung dalam bon tersebut. Hasrat pemegang bon tersebut berkaitan pelaksanaan opsiyen tersebut tidak memberi kesan ke atas inti pati aset komponen tersebut. Pemegang Aset kewangan dan penerbit liabiliti kewangan akan menjadikan bon tersebut suatu instrumen kewangan, tanpa mengira jenis aset dan liabiliti lain yang juga dihasilkan.

## **Pembentangan**

### *Liabiliti dan Aset Bersih/Ekuiti (perenggan 13-32)*

#### **Tiada Obligasi Berkontrak untuk Menyerahkan Tunai atau Aset Kewangan yang lain (perenggan 21-24)**

- PA49. Saham keutamaan boleh diterbitkan bersama pelbagai hak. Dalam menentukan sama ada saham keutamaan ialah liabiliti kewangan atau instrumen ekuiti, penerbit saham boleh menilai hak tertentu berkenaan saham tersebut untuk menentukan sama ada ia menunjukkan ciri utama liabiliti kewangan. Contohnya, saham keutamaan yang membenarkan penebusan pada tarikh tertentu atau mengikut kehendak pemegangnya akan mengandungi liabiliti kewangan kerana penerbit saham mempunyai obligasi untuk memindahkan aset kewangan tersebut kepada pemegang saham. Potensi ketidakupayaan penerbit saham untuk memenuhi obligasi bagi menebus saham keutamaan apabila kontrak mengkehendakinya berbuat demikian, sama ada kerana ketiadaan dana, sekatan undang-undang atau lebihan atau rizab yang tidak mencukupi, tidak akan menyangkal obligasi tersebut. Pilihan penerbit saham untuk menebus saham tersebut dengan tunai tidak memenuhi takrifan liabiliti kewangan kerana penerbit saham tidak mempunyai obligasi kini untuk memindahkan aset kewangan kepada pemegang saham. Dalam kes ini, penebusan saham adalah atas budi bicara sepenuhnya penerbit saham tersebut. Walau bagaimanapun, obligasi boleh timbul apabila penerbit saham melaksanakan opsiennya, lazimnya dengan memaklumkan pemegang saham secara rasmi berkenaan hasratnya untuk menebus saham tersebut.

PA50. Apabila saham keutamaan tidak boleh ditebus, pengelasan adalah ditentukan oleh hak yang lain berkenaan saham tersebut. Pengelasan tersebut berdasarkan penilaian ke atas inti pati aturan berkontrak dan takrifan liabiliti kewangan dan instrumen ekuiti. Apabila pengagihan kepada pemegang saham keutamaan tertakluk kepada budi bicara penerbit, sama ada ianya terkumpul atau bukan terkumpul, maka saham tersebut ialah instrumen ekuiti. Pengelasan saham keutamaan sebagai instrumen ekuiti atau liabiliti kewangan tidak dipengaruhi oleh perkara berikut, sebagai contoh:

- (a) Sejarah pengagihan yang telah dibuat;
- (b) Hasrat untuk membuat pengagihan pada masa hadapan;
- (c) Kemungkinan kesan negatif ke atas harga saham biasa kepada penerbit jika pengagihan tidak dibuat (kerana sekatan ke atas pembayaran dividen bagi saham biasa jika dividen tidak dibayar untuk saham keutamaan);
- (d) Amaun rizab penerbit saham tersebut;
- (e) Jangkaan penerbit saham berkenaan lebihan atau kurangan bagi suatu tempoh; atau
- (f) Keupayaan atau ketidakupayaan penerbit saham untuk mempengaruhi amaun lebihan atau kurangnya bagi tempoh tersebut.

**Penyelesaian dalam Instrumen Ekuiti Entiti Sendiri (perenggan 25-29)**

PA51. Seperti yang dinyatakan dalam perenggan PA25, bukan sesuatu yang lazim untuk entiti dalam sektor awam menerbitkan instrumen ekuiti yang terdiri daripada saham atau dalam bentuk modal berunit yang lain; dan jika instrumen tersebut wujud, penggunaan dan pemilikannya lazimnya disekat oleh undang-undang. Oleh sebab struktur modal entiti sektor awam secara amnya berbeza daripada entiti sektor swasta, dan persekitaran perundangan entiti sektor awam beroperasi, urus niaga yang diselesaikan dalam instrumen ekuiti entiti itu sendiri tidak mungkin berlaku dalam sektor awam sekerap dalam sektor swasta. Walau bagaimanapun, jika urus niaga tersebut dijalankan, contoh berikut boleh memberikan panduan dalam menerangkan cara pengelasan jenis kontrak yang berbeza dalam instrumen ekuiti entiti itu sendiri:

- (a) Kontrak yang akan diselesaikan oleh entiti yang menerima atau menyerahkan sahamnya sendiri dalam bilangan yang ditetapkan tanpa ganjaran masa hadapan, atau yang menukarkan sahamnya sendiri dalam bilangan yang ditetapkan untuk amaun tunai yang ditetapkan atau aset kewangan yang lain, merupakan instrumen ekuiti (melainkan seperti yang dinyatakan dalam perenggan 27). Oleh itu, apa-apa ganjaran yang diterima atau dibayar untuk kontrak tersebut akan terus ditambah kepada atau terus ditolak daripada aset bersih/ekuiti. Satu contoh ialah opsyen saham diterbitkan yang memberikan pihak berlawanan hak untuk membeli sebilangan tetap saham entiti tersebut untuk amaun tunai tertentu. Walau bagaimanapun, jika kontrak tersebut menghendaki entiti membeli (menebus) sahamnya sendiri secara tunai atau melalui aset kewangan yang lain pada tarikh yang ditetapkan atau yang boleh ditentukan atau apabila dituntut, entiti juga mengiktiraf liabiliti kewangan bagi nilai kini amaun penebusan tersebut (kecuali instrumen yang mempunyai kesemua ciri dan memenuhi syarat dalam

perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18). Satu contoh ialah obligasi entiti di bawah kontrak hadapan untuk membeli semula bilangan tertentu sahamnya sendiri untuk amaun tunai tertentu.

- (b) Obligasi entiti untuk membeli sahamnya sendiri secara tunai menimbulkan liabiliti kewangan bagi nilai kini amaun penebusan tersebut walaupun bilangan saham yang dikehendaki dibeli semula oleh entiti tidak ditetapkan atau jika obligasi tersebut tertakluk kepada pihak berlawanan melaksanakan hak untuk menebus (melainkan seperti yang dinyatakan dalam perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18). Satu contoh obligasi bersyarat ialah opsiyen diterbitkan yang menghendaki entiti membeli semula sahamnya sendiri secara tunai jika pihak berlawanan melaksanakan opsiyen tersebut.
- (c) Kontrak yang akan diselesaikan secara tunai atau dengan aset kewangan yang lain merupakan aset kewangan atau liabiliti kewangan, walaupun amaun tunai atau aset kewangan lain yang akan diterima atau akan diserahkan tersebut adalah berdasarkan perubahan dalam harga pasaran instrumen ekuiti entiti itu sendiri (melainkan seperti yang dinyatakan dalam perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18). Satu contoh ialah opsiyen saham yang diselesaikan sepenuhnya secara tunai.

Kontrak yang akan diselesaikan dalam pelbagai bilangan saham entiti itu sendiri yang nilainya sama dengan amaun yang ditetapkan atau amaun yang berdasarkan perubahan pada pemboleh ubah sandaran (sebagai contoh, harga komoditi) merupakan aset kewangan atau liabiliti kewangan. Contohnya, opsiyen bertulis untuk membeli minyak, yang jika dilaksanakan, akan diselesaikan sepenuhnya oleh entiti dengan instrumen entiti itu sendiri melalui penyerahan seberapa banyak instrumen tersebut yang sama nilainya dengan nilai kontrak opsiyen. Kontrak tersebut merupakan aset kewangan atau liabiliti kewangan, walaupun pemboleh ubah sandaran tersebut ialah harga saham entiti itu sendiri dan bukannya harga minyak. Begitu juga, kontrak yang diselesaikan dengan bilangan saham entiti itu sendiri yang telah ditetapkan, tetapi hak yang dikaitkan dengan saham tersebut berubah-ubah supaya nilai penyelesaian tersebut setara dengan amaun yang ditetapkan atau amaun yang berasaskan perubahan dalam pemboleh ubah sandaran, merupakan aset kewangan atau liabiliti kewangan.

### **Peruntukan Penyelesaian Luar Jangka (perenggan 30)**

- PA52. Menurut perenggan 30, jika suatu bahagian daripada peruntukan penyelesaian luar jangka yang mungkin memerlukan penyelesaian secara tunai atau dengan aset kewangan yang lain (atau dengan cara lain yang akan menyebabkan instrumen tersebut menjadi liabiliti kewangan) tidak tulen, peruntukan penyelesaian tersebut tidak menjejaskan pengelasan instrumen kewangan. Oleh itu, kontrak yang memerlukan penyelesaian secara tunai atau dengan pelbagai bilangan saham entiti itu sendiri hanya berlaku dalam suatu peristiwa yang sangat jarang, sangat luar biasa dan tidak mungkin berlaku, adalah merupakan instrumen ekuiti. Begitu juga, penyelesaian melalui bilangan tetap saham entiti itu sendiri mungkin terhalang secara kontrak dalam keadaan yang di luar kawalan entiti tersebut, tetapi jika keadaan tersebut benar-benar tidak mungkin berlaku, pengelasan sebagai instrumen ekuiti adalah wajar.

### **Pengolahan dalam Penyata Kewangan Disatukan**

- PA53. Dalam penyata kewangan disatukan, entiti akan membentangkan kepentingan tak dikawal, iaitu kepentingan pihak lain dalam aset bersih/ekuiti dan hasil bagi entiti yang dikawalinya selaras dengan MPSAS 1 dan MPSAS 6. Apabila membuat pengelasan instrumen kewangan (atau komponennya) dalam penyata kewangan disatukan, entiti mempertimbangkan semua terma dan syarat yang dipersetujui antara ahli entiti ekonomi dengan pemegang instrumen dalam menentukan sama ada entiti ekonomi tersebut secara keseluruhannya mempunyai obligasi untuk menyerahkan tunai atau aset kewangan lain yang berkaitan dengan instrumen tersebut atau untuk membuat penyelesaian dengan cara yang menyebabkan pengelasan liabiliti. Apabila entiti dikawal menerbitkan instrumen kewangan dan entiti yang mengawal atau entiti lain dalam entiti ekonomi tersebut bersetuju dengan syarat tambahan secara langsung dengan pemegang instrumen tersebut (contohnya, jaminan), entiti ekonomi tersebut mungkin tidak mempunyai hak budi bicara ke atas pengagihan atau penebusan. Walaupun entiti dikawal boleh mengelaskan instrumen dengan sewajarnya tanpa mengambil kira syarat tambahan tersebut dalam penyata kewangan individunya, kesan perjanjian lain antara ahli entiti ekonomi dengan pemegang instrumen boleh dipertimbangkan untuk memastikan bahawa penyata kewangan disatukan menunjukkan kontrak dan urusan niaga yang dijalankan oleh entiti ekonomi secara keseluruhannya. Sekiranya wujud peruntukan obligasi atau penyelesaian sedemikian, instrumen tersebut (atau komponennya yang tertakluk kepada obligasinya) dikelaskan sebagai liabiliti kewangan dalam penyata kewangan disatukan.
- PA54. Seseengah jenis instrumen yang mengenakan obligasi berkontrak terhadap entiti dikelaskan sebagai instrumen entiti mengikut perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18. Pengelasan mengikut perenggan-perenggan tersebut merupakan pengecualian kepada prinsip yang diguna pakai kecuali ianya disebut dalam Piawaian ini sebagai pengelasan kepada instrumen dan tidak boleh digunakan secara analogi untuk instrumen lain. Pengecualian ini tidak dipanjangkan kepada pengelasan kepentingan tak dikawal dalam penyata kewangan disatukan. Oleh itu, instrumen yang dikelaskan sebagai instrumen ekuiti mengikut sama ada perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18 dalam penyata kewangan berasingan atau penyata kewangan individu yang merupakan kepentingan tak dikawal dikelaskan sebagai liabiliti dalam penyata kewangan disatukan entiti ekonomi tersebut.

#### *Instrumen Kewangan Kompaun (perenggan 33-37)*

- PA55. Perenggan 33 terpakai hanya kepada penerbit instrumen kewangan kompaun bukan derivatif. Perenggan 33 tidak melibatkan instrumen kewangan kompaun dari perspektif pemegang instrumen. MPSAS 29 melibatkan pengasingan derivatif tersirat dari perspektif pemegang instrumen kewangan kompaun tersebut yang mengandungi ciri-ciri instrumen hutang dan instrumen ekuiti.
- PA56. Instrumen kewangan kompaun jarang didapati dalam sektor awam oleh sebab struktur modal entiti sektor awam. Walau bagaimanapun, perbincangan berikut menunjukkan cara instrumen kewangan kompaun akan dianalisis mengikut bahagian komponennya. Bentuk instrumen kewangan kompaun yang lazim ialah instrumen hutang bersama opsyen penukaran yang tersirat, seperti bon boleh tukar kepada saham biasa penerbit, dan tanpa apa-apa ciri derivatif tersirat

yang lain. Perenggan 33 menghendaki penerbit instrumen kewangan tersebut membentangkan komponen liabiliti dan komponen aset bersih/ekuiti secara berasingan dalam penyata kedudukan kewangan, seperti yang berikut:

- (a) Obligasi penerbit untuk membuat pembayaran faedah dan pokok secara berkala merupakan liabiliti kewangan yang wujud selagi instrumen tersebut tidak ditukarkan. Pada pengiktirafan awal, nilai saksama komponen liabiliti tersebut ialah nilai kini aliran tunai masa hadapan berterusan yang ditentukan secara berkontrak dan terdiskaun pada kadar faedah yang terpakai pada masa tersebut oleh pasaran kepada instrumen yang mempunyai status kredit boleh banding dan yang sebahagian besarnya menyediakan aliran tunai yang sama, mengikut syarat yang sama, tetapi tanpa opsyen penukaran.
- (b) Instrumen ekuiti merupakan opsyen tersirat untuk menukarkan liabiliti kepada aset bersih/ekuiti penerbit tersebut. Nilai saksama opsyen tersebut terdiri daripada nilai masanya dan nilai intrinsiknya, jika ada. Opsyen ini mempunyai nilai pada pengiktirafan awal walaupun apabila ia tanpa wang.

PA57. Semasa penukaran instrumen boleh tukar apabila ia matang, entiti menyahiktiraf komponen liabiliti dan mengiktirafnya sebagai aset bersih/ekuiti. Komponen asal aset bersih/ekuiti kekal sebagai aset bersih/ekuiti (walaupun ia mungkin dipindahkan daripada satu item barisan dalam aset bersih/ekuiti kepada item barisan yang lain). Tiada laba atau rugi pada penukaran apabila ia matang.

PA58. Apabila entiti melunaskan instrumen boleh tukar sebelum ia matang melalui penebusan awal atau pembelian semula yang mana keistimewaan penukaran asal tidak berubah, entiti mengagihkan ganjaran yang dibayar dan apa-apa kos urus niaga berkaitan belian semula atau penebusan tersebut kepada komponen instrumen pada tarikh urus niaga tersebut dijalankan. Kaedah yang digunakan dalam pengagihan ganjaran yang dibayar dan kos urus niaga tersebut kepada komponen berasingan adalah konsisten dengan kaedah yang digunakan dalam pengagihan asal terimaan entiti kepada komponen berasingan apabila instrumen boleh tukar tersebut diterbitkan, selaras dengan perenggan 33-37.

PA59. Setelah pengagihan ganjaran dibuat, apa-apa laba atau rugi yang timbul diolah mengikut prinsip perakaunan yang berkenaan dengan komponen berkaitan, seperti yang berikut:

- (a) Amaun laba atau rugi yang berkaitan dengan komponen liabiliti diiktiraf dalam lebihan atau kurangan; dan
- (b) Amaun ganjaran yang berkaitan dengan komponen aset bersih/ekuiti diiktiraf dalam aset bersih/ekuiti.

PA60. Entiti boleh meminda syarat instrumen boleh tukar untuk mendorong penukaran awal, contohnya, dengan menawarkan nisbah penukaran yang lebih menguntungkan atau dengan membayar ganjaran tambahan yang lain jika berlakunya penukaran sebelum tarikh ditetapkan. Perbezaan, pada tarikh syarat tersebut dipinda, antara nilai saksama ganjaran yang diterima oleh pemegang instrumen semasa penukaran instrumen mengikut syarat yang dipinda tersebut dengan nilai saksama ganjaran yang akan diterima oleh pemegang instrumen mengikut syarat



asal, diiktiraf sebagai rugi dalam lebihan atau kurangan.

*Saham Perbendaharaan (perenggan 38 dan 39)*

- PA61. Instrumen ekuiti entiti sendiri tidak diiktiraf sebagai aset kewangan tanpa mengambil kira sebab instrumen tersebut diperoleh semula. Perenggan 38 menghendaki entiti yang memperoleh semula instrumen ekuitinya sendiri menolak instrumen ekuiti tersebut daripada aset bersih/ekuiti. Walau bagaimanapun, apabila entiti memegang instrumen ekuitinya sendiri bagi pihak yang lain, contohnya, institusi kewangan yang memegang instrumen ekuitinya sendiri bagi pihak pelanggannya, hubungan agensi wujud dan akibatnya ialah pegangan sedemikian tidak dimasukkan dalam penyata kedudukan kewangan entiti.

*Faedah, Dividen atau Pengagihan yang Serupa, Rugi, dan Laba (perenggan 40-46)*

- PA62. Contoh berikut menunjukkan penggunaan perenggan 40 ke atas instrumen kewangan kompaun. Andaikan saham keutamaan tak terkumpul sebagai boleh tebus dengan tunai secara mandatori dalam masa lima tahun, tetapi dividen boleh dibayar mengikut budi bicara entiti sebelum tarikh penebusan. Instrumen tersebut merupakan instrumen kewangan kompaun dengan nilai kini amaun penebusan sebagai komponen liabilitinya. Penghuraian diskaun ke atas komponen ini diiktiraf dalam lebihan atau kurangan dan dikelaskan sebagai belanja faedah. Apa-apa dividen dibayar berkaitan dengan komponen aset bersih/ekuiti tersebut dan, oleh sebab itu, diiktiraf sebagai pengagihan lebihan atau kurangan. Pengolahan yang serupa terpakai jika penebusan itu bukan mandatori tetapi menjadi pilihan kepada pemegang instrumen, atau jika saham tersebut boleh tukar secara mandatori kepada pelbagai bilangan saham biasa yang dikira supaya ia setara dengan amaun tetap atau amaun yang berasaskan perubahan dalam pemboleh ubah pendasar (contohnya, komoditi). Walau bagaimanapun, jika apa-apa dividen belum bayar atau pengagihan yang serupa ditambah kepada amaun penebusan, keseluruhan instrumen tersebut adalah liabiliti. Dalam kes sedemikian, apa-apa dividen atau pengagihan yang serupa dikelaskan sebagai belanja faedah.

*Mengofset Aset Kewangan dan Liabiliti Kewangan (perenggan 47-55)*

- PA63. Bagi mengofset aset kewangan dan liabiliti kewangan, entiti hendaklah mempunyai hak undang-undang yang boleh dikuatkuasakan pada masa ini untuk mengofset amaun diiktiraf itu. Entiti mungkin mempunyai hak bersyarat untuk mengofset amaun yang diiktiraf, seperti dalam perjanjian penyelesaian induk atau dalam bentuk hutang bukan berbantuan, tetapi hak sedemikian hanya boleh dikuatkuasakan apabila berlakunya peristiwa tertentu di masa hadapan, biasanya pelanggaran oleh pihak berlawanan. Oleh itu, aturan sedemikian tidak memenuhi syarat bagi mengofset.
- PA64. Piawaian ini tidak menyediakan pengolahan khas untuk apa yang dinamakan “instrumen sintetik”, iaitu kumpulan instrumen kewangan berasingan yang diperoleh dan dipegang untuk menyamai ciri instrumen yang lain. Contohnya, hutang kadar terapung jangka panjang digabungkan dengan swap kadar faedah yang melibatkan penerimaan bayaran terapung dan membuat bayaran tetap mensintesiskan hutang kadar tetap jangka panjang. Setiap instrumen kewangan yang secara bersama membentuk “instrumen sintetik” merupakan hak atau obligasi berkontrak dengan terma dan syaratnya sendiri dan setiap instrumen boleh dipindahkan atau

diselesaikan secara berasingan. Setiap instrumen kewangan terdedah kepada risiko yang mungkin berbeza daripada risiko yang didedahkan kepada instrumen yang lain. Oleh itu, apabila satu instrumen kewangan dalam “instrumen sintetik” menjadi aset, manakala yang satu lagi menjadi liabiliti, maka kedua-duanya tidak diofset dan dibentangkan dalam penyata kedudukan kewangan entiti pada asas bersih melainkan kedua-dua instrumen tersebut memenuhi kriteria bagi mengofset dalam perenggan 47.

## Lampiran B

### Saham Ahli dalam Entiti Koperasi dan Instrumen Serupa

*Lampiran ini ialah bahagian penting dalam MPSAS 28.*

#### Pengenalan

- B1. Koperasi dan entiti serupa yang lain dibentuk oleh kumpulan orang bagi memenuhi keperluan ekonomi dan sosial. Undang-undang sesebuah negara lazimnya mentakrifkan koperasi sebagai persatuan yang berusaha untuk mempertingkatkan kemajuan ekonomi ahlinya melalui operasi perniagaan bersama (prinsip usaha-diri). Kepentingan ahli dalam sesebuah koperasi lazimnya ditunjukkan sebagai saham ahli, unit ahli atau setara denganya, dan dirujuk di bawah sebagai “saham ahli.” Lampiran ini terpakai kepada instrumen kewangan yang diterbitkan kepada ahli entiti koperasi yang menunjukkan bukti pemilikan kepentingan ahli dalam entiti tersebut dan tidak terpakai kepada instrumen kewangan yang akan atau mungkin diselesaikan dalam instrumen ekuiti entiti itu sendiri.
- B2. MPSAS 28 menetapkan prinsip bagi pengelasan instrumen kewangan sebagai liabiliti kewangan atau aset bersih/ekuiti. Khususnya, prinsip ini terpakai kepada pengelasan instrumen boleh letak yang membenarkan pemegang instrumen menjual instrumen tersebut kepada penerbit instrumen secara tunai atau melalui instrumen kewangan yang lain. Penggunaan prinsip tersebut terhadap saham ahli dalam entiti koperasi dan instrumen serupa adalah sukar. Panduan ini disediakan bagi menggambarkan penggunaan prinsip dalam MPSAS 28 terhadap saham ahli dan instrumen serupa yang mempunyai ciri tertentu, dan dalam keadaan apabila ciri tersebut memberi kesan terhadap pengelasan sebagai liabiliti atau aset bersih/ekuiti.
- B3. Kebanyakan instrumen kewangan, termasuk saham ahli, mempunyai ciri instrumen ekuiti, termasuk hak mengundi dan hak mengambil bahagian dalam pengagihan dividen atau pengagihan serupa. Seseengah instrumen kewangan memberikan pemegang instrumen hak untuk meminta penebusan secara tunai atau melalui aset kewangan yang lain, tetapi mungkin mengandungi atau tertakluk kepada had sama ada instrumen kewangan tersebut akan ditebus. Perenggan berikut menggariskan cara penebusan itu hendaklah dinilai dalam menentukan sama ada instrumen kewangan tersebut dikelaskan sebagai liabiliti atau sebagai aset bersih/ekuiti.

#### Penggunaan MPSAS terhadap Saham Ahli dalam Entiti Koperasi dan Instrumen Serupa

- B4. Hak berkontrak pemegang instrumen kewangan (termasuk saham ahli dalam entiti koperasi) untuk meminta penebusan tidak dengan sendirinya, memerlukan instrumen kewangan tersebut dikelaskan sebagai liabiliti kewangan. Sebaliknya, entiti hendaklah mempertimbangkan semua terma dan syarat instrumen kewangan tersebut dalam menentukan pengelasannya sebagai liabiliti kewangan atau sebagai instrumen ekuiti. Terma dan syarat itu termasuk undang-undang, peraturan tempatan yang relevan, dan piagam pentadbiran entiti yang berkuatkuasa pada tarikh pengelasan, tetapi tidak termasuk jangkaan pindaan masa hadapan kepada undang-undang, peraturan atau piagam tersebut.

- B5. Saham ahli yang akan dikelaskan sebagai instrumen ekuiti jika ahli tidak mempunyai hak untuk meminta penebusan merupakan instrumen ekuiti jika salah satu daripada syarat yang dinyatakan dalam perenggan B6 dan B7 wujud atau saham ahli mempunyai semua ciri dan memenuhi syarat dalam perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18, MPSAS 28. Deposit Permintaan, termasuk akaun semasa, akaun deposit dan kontrak serupa yang timbul apabila ahli bertindak sebagai pelanggan menjadi liabiliti kewangan bagi entiti tersebut.
- B6. Saham ahli adalah instrumen ekuiti jika entiti mempunyai hak untuk menolak penebusan tanpa syarat saham ahli tersebut.
- B7. Undang-undang tempatan, peraturan atau piagam pentadbiran entiti boleh mengenakan beberapa jenis sekatan ke atas penebusan saham ahli. Contohnya, sekatan tanpa syarat atau sekatan berdasarkan kriteria kecairan. Jika penebusan disekat tanpa syarat oleh undang-undang, peraturan tempatan atau piagam pentadbiran entiti, saham ahli ialah instrumen ekuiti. Walau bagaimanapun, peruntukan dalam undang-undang tempatan, peraturan atau piagam pentadbiran entiti yang menyekat penebusan hanya jika syarat - seperti kekangan kecairan - dipenuhi (atau tidak dipenuhi) tidak menyebabkan saham ahli menjadi instrumen ekuiti.
- B8. Larangan tanpa syarat boleh jadi mutlak, iaitu semua penebusan dilarang. Larangan tanpa syarat mungkin hanya separa, iaitu melarang penebusan saham ahli jika penebusan akan menyebabkan bilangan saham ahli atau amaun modal dibayar daripada saham ahli jatuh di bawah paras tertentu. Saham ahli yang melebihi larangan ke atas penebusan akan menjadi liabiliti, melainkan entiti mempunyai hak tanpa syarat untuk menolak penebusan seperti yang dinyatakan dalam perenggan B6 atau saham ahli tersebut mempunyai semua ciri dan memenuhi syarat dalam perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18, MPSAS 28. Dalam sesetengah kes, bilangan saham atau amaun modal dibayar yang tertakluk kepada larangan penebusan mungkin berubah dari semasa ke semasa. Perubahan dalam larangan penebusan tersebut menyebabkan pindahan antara liabiliti kewangan dengan aset bersih/ekuiti.
- B9. Pada pengiktirafan awal, entiti hendaklah mengukur liabiliti kewangannya untuk ditebus pada nilai saksama. Dalam kes saham ahli yang mempunyai ciri penebusan, entiti mengukur nilai saksama liabiliti kewangan untuk ditebus pada tidak kurang daripada amaun maksimum boleh bayar di bawah peruntukan penebusan dalam piagam pentadbirannya atau di bawah undang-undang berkaitan yang terdiskaunterdiskaun daripada tarikh pertama amaun tersebut mungkin perlu dibayar (lihat contoh 3).
- B10. Seperti yang dikehendaki oleh perenggan 40 MPSAS 28, pengagihan kepada pemegang instrumen ekuiti diiktiraf secara langsung dalam aset bersih/ekuiti, dan telah ditolak dari manfaat cukai pendapatan. Faedah, dividen atau pengagihan serupa dan pulangan lain berkaitan dengan instrumen kewangan yang dikelaskan sebagai liabiliti kewangan merupakan belanja, tanpa mengambil kira sama ada amaun dibayar tersebut dicirikan dari segi undang-undang sebagai dividen atau pengagihan serupa, faedah atau sebaliknya.
- B11. Apabila perubahan dalam larangan penebusan menyebabkan pindahan antara liabiliti kewangan dengan aset bersih/ekuiti, entiti hendaklah mendedahkan secara berasingan amaun, tempoh masa dan sebab pindahan tersebut.

B12. Contoh-contoh berikut menggambarkan penggunaan perenggan-perenggan di atas.

### Contoh-contoh Ilustrasi

Contoh-contoh berikut bukanlah merangkumi senarai yang lengkap; mungkin terdapat corak fakta yang lain selain daripada contoh yang diberikan. Setiap contoh mengandaikan bahawa tiada syarat selain daripada yang telah dinyatakan dalam fakta contoh yang memerlukan instrumen kewangan dikelaskan sebagai liabiliti kewangan dan bahawa instrumen kewangan tidak mempunyai kesemua ciri-ciri atau tidak memenuhi syarat dalam perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18 dalam, MPSAS 28.

*Hak untuk Menolak Penebusan Tanpa Syarat (perenggan B6)*

#### Contoh 1

##### *Fakta*

- B13. Piagam entiti menyatakan bahawa penebusan dibuat mengikut budi bicara entiti sepenuhnya. Piagam tersebut tidak menyediakan penerangan lanjut atau had berkenaan budi bicara tersebut. Dalam sejarahnya, entiti tidak pernah menolak penebusan saham ahli, walaupun lembaga pentadbirannya mempunyai hak untuk berbuat demikian.

##### *Pengelasan*

- B14. Entiti mempunyai hak untuk menolak tanpa syarat penebusan dan saham ahli menjadi instrumen ekuiti. MPSAS 28 menetapkan prinsip untuk pengelasan berdasarkan syarat instrumen kewangan dan mengambil kira bahawa sejarah berkenaan pembayaran mengikut budi bicara, atau niat untuk membuat pembayaran mengikut budi bicara tidak mencetuskan pengelasan liabiliti. Perenggan PA50 dalam MPSAS 28 menyatakan:

Apabila saham keutamaan tidak boleh ditebus, pengelasan adalah ditentukan oleh hak yang lain berkenaan saham tersebut. Pengelasan tersebut berdasarkan penilaian ke atas intipati aturan berkontrak dan takrifan liabiliti kewangan dan instrumen ekuiti. Apabila pengagihan kepada pemegang saham keutamaan tertakluk kepada budi bicara penerbit, sama ada ianya terkumpul atau bukan terkumpul, maka saham tersebut ialah instrumen ekuiti. Pengelasan saham keutamaan sebagai instrumen ekuiti atau liabiliti kewangan tidak dipengaruhi oleh perkara berikut, sebagai contoh:

- (a) Sejarah pengagihan yang telah dibuat;
- (b) Hasrat untuk membuat pengagihan pada masa hadapan;
- (c) Kemungkinan kesan negatif ke atas harga saham biasa kepada penerbit jika pengagihan tidak dibuat (kerana sekatan ke atas pembayaran dividen bagi saham biasa jika dividen tidak dibayar untuk saham keutamaan);
- (d) Amaun rizab penerbit saham tersebut;
- (e) Jangkaan penerbit saham berkenaan lebihan atau kurangan bagi suatu tempoh; atau
- (f) Keupayaan atau ketidakupayaan penerbit saham untuk mempengaruhi amaun lebihan

atau kurangnya bagi tempoh tersebut.

### Contoh 2

#### *Fakta*

- B15. Piagam entiti menyatakan bahawa penebusan dibuat mengikut budi bicara entiti sepenuhnya. Walau bagaimanapun, piagam selanjutnya menyatakan bahawa kelulusan permintaan untuk penebusan adalah secara automatik melainkan jika entiti tidak mampu membuat bayaran tanpa melanggar peraturan tempatan berkenaan kecairan atau rizab.

#### *Pengelasan*

- B16. Entiti tidak mempunyai hak untuk menolak tanpa syarat penebusan dan saham ahli dikelaskan sebagai liabiliti kewangan. Sekatan yang diterangkan di atas adalah berdasarkan kepada keupayaan entiti untuk menyelesaikan liabilitinya. Sekatan penebusan hanya boleh berlaku jika keperluan kecairan atau rizab tidak dipenuhi dan dalam tempoh masa sehingga keperluan kecairan atau rizab dipenuhi. Oleh itu, ianya tidak tertakluk kepada prinsip yang ditetapkan dalam MPSAS 28, mengakibatkan pengelasan instrumen kewangan sebagai instrumen ekuiti. Seperti yang dinyatakan dalam perenggan PA49 dalam MPSAS 28:

Saham keutamaan boleh diterbitkan bersama pelbagai hak. Dalam menentukan sama ada saham keutamaan ialah liabiliti kewangan atau instrumen ekuiti, penerbit saham boleh menilai hak tertentu berkenaan saham tersebut untuk menentukan sama ada ia menunjukkan ciri utama liabiliti kewangan. Contohnya, saham keutamaan yang membenarkan penebusan pada tarikh tertentu atau mengikut kehendak pemegangnya akan mengandungi liabiliti kewangan kerana penerbit saham mempunyai obligasi untuk memindahkan aset kewangan tersebut kepada pemegang saham. Potensi ketidakupayaan penerbit saham untuk memenuhi obligasi bagi menebus saham keutamaan apabila kontrak mengkehendaknya berbuat demikian, sama ada kerana ketiadaan dana, sekatan undang-undang atau lebih atau rizab yang tidak mencukupi, tidak akan menyangkal obligasi tersebut. Pilihan penerbit saham untuk menebus saham tersebut dengan tunai tidak memenuhi takrifan liabiliti kewangan kerana penerbit saham tidak mempunyai obligasi kini untuk memindahkan aset kewangan kepada pemegang saham. Dalam kes ini, penebusan saham adalah atas budi bicara sepenuhnya penerbit saham tersebut. *Walaupun bagaimanapun, obligasi boleh timbul apabila penerbit saham melaksanakan opsyennya, lazimnya dengan memaklumkan pemegang saham secara rasmi berkenaan hasratnya untuk menebus saham tersebut.* [Penekanan tambahan]

*Larangan terhadap Penebusan (perenggan B7 dan B8)*

### Contoh 3

#### *Fakta*

- B17. Sebuah entiti koperasi telah menerbitkan saham kepada ahlinya pada tarikh dan amaun yang berbeza pada masa lampau seperti yang berikut:
- (a) 1 Januari 20X1, 100,000 saham pada harga RM10 setiap saham (RM 1,000,000);

- (b) 1 Januari 20X2, 100,000 saham pada harga RM20 setiap saham (tambahan sebanyak RM 2,000,000, supaya jumlah saham yang diterbitkan ialah RM 3,000,000).

Saham boleh ditebus atas permintaan pada amaun ia diterbitkan.

- B18. Piagam entiti menyatakan bahawa penebusan terkumpul tidak boleh melebihi 20 peratus daripada bilangan tertinggi saham ahlinya yang pernah diterbitkan. Pada 31 Disember 20X2, entiti mempunyai 200,000 saham yang diterbitkan, iaitu bilangan tertinggi saham ahli yang pernah diterbitkan dan tiada saham telah ditebus pada masa lampau. Pada 1 Januari 20X3, entiti meminda piagam pentadbirannya dan menaikkan paras dibenarkan bagi penebusan terkumpul kepada 25 peratus daripada bilangan tertinggi saham ahlinya yang pernah diterbitkan.

*Pengelasan*

Sebelum Pindaan Piagam Pentadbiran

- B19. Saham ahli yang melebihi larangan penebusan adalah merupakan liabiliti kewangan. Entiti koperasi mengukur liabiliti kewangan ini pada nilai saksama pada pengiktirafan awal. Oleh kerana saham tersebut boleh ditebus mengikut permintaan, entiti koperasi menentukan nilai saksama liabiliti kewangan seperti yang dikehendaki oleh perenggan 52 dalam MPSAS 29, yang menyatakan: “Nilai saksama liabiliti kewangan yang mempunyai ciri permintaan (contohnya, deposit permintaan) adalah tidak melebihi daripada amaun boleh bayar apabila dituntut....” Oleh itu, entiti koperasi mengelaskan amaun maksimum boleh bayar apabila dituntut mengikut peruntukan penebusan sebagai liabiliti kewangan.
- B20. Pada 1 Januari 20X1, amaun maksimum boleh dibayar mengikut peruntukan penebusan ialah 20,000 saham pada harga RM10 setiap saham dan oleh itu, entiti mengelaskan RM200,000 sebagai liabiliti kewangan dan RM800,000 sebagai instrumen ekuiti. Walau bagaimanapun, pada 1 Januari 20X2, berikutan penerbitan baharu saham pada harga RM20 setiap saham, amaun maksimum yang boleh bayar atas permintaan mengikut peruntukan penebusan meningkat kepada 40,000 saham pada harga RM20 setiap saham. Penerbitan saham tambahan pada harga RM20 setiap saham mewujudkan liabiliti baharu yang diukur pada nilai saksama pada pengiktirafan awal. Liabiliti selepas saham tersebut diterbitkan ialah 20 peratus daripada jumlah saham yang diterbitkan (200,000), diukur pada harga RM20 setiap saham, atau RM800,000. Ini memerlukan pengiktirafan liabiliti tambahan sebanyak RM600,000. Dalam contoh ini, tiada laba atau rugi diiktiraf. Oleh yang demikian, entiti kini mengelaskan RM800,000 sebagai liabiliti kewangan dan RM2,200,000 sebagai instrumen ekuiti. Contoh ini mengandaikan amaun tersebut tidak berubah diantara 1 Januari 20X1 dan 31 Disember 20X2.

Selepas Pindaan Piagam Pentadbiran

- B21. Berikutan perubahan dalam piagam pentadbirannya, entiti koperasi boleh dikehendaki untuk menebus maksimum sebanyak 25 peratus daripada saham yang diterbitkan atau maksimum sejumlah 50,000 saham pada harga RM20 setiap saham. Oleh itu, pada 1 Januari 20X3, entiti koperasi mengelaskan amaun berjumlah RM1,000,000 sebagai liabiliti kewangan iaitu amaun maksimum boleh bayar apabila dituntut mengikut peruntukan

penebusan, seperti yang ditetapkan mengikut perenggan 52 dalam MPSAS 28. Oleh itu, pada 1 Januari 20X3, entiti koperasi memindahkan amaun berjumlah RM200,000 daripada aset bersih/ekuiti kepada liabiliti kewangan dan baki berjumlah RM2,000,000 dikelaskan sebagai instrumen ekuiti. Dalam contoh ini entiti tidak mengiktiraf laba atau rugi ke atas pindahan tersebut.

#### **Contoh 4**

##### *Fakta*

- B22. Undang-undang tempatan yang mengawal operasi entiti koperasi, atau syarat piagam pentadbiran entiti, melarang entiti daripada menebus saham ahli jika penebusan saham tersebut akan mengurangkan modal berbayar daripada saham ahli di bawah 75 peratus daripada amaun tertinggi modal berbayar daripada saham ahli. Amaun tertinggi untuk koperasi tertentu ialah RM1,000,000. Pada akhir tempoh pelaporan, baki modal dibayar ialah RM900,000.

##### *Pengelasan*

- B23. Dalam kes ini, sejumlah RM750,000 akan dikelaskan sebagai instrumen ekuiti manakala RM150,000 akan dikelaskan sebagai liabiliti kewangan. Tambahan kepada perenggan yang telah dinyatakan, perenggan 22(b) dalam MPSAS 28 yang sebahagiannya menyatakan:

...instrumen kewangan yang memberi hak kepada pemegang untuk meletak semula kepada penerbit untuk tunai atau aset kewangan lain (“instrumen boleh letak”) merupakan liabiliti kewangan, kecuali instrumen yang dikelaskan sebagai instrumen ekuiti selaras dengan perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18. Instrumen kewangan tersebut ialah liabiliti kewangan walaupun amaun tunai atau aset kewangan lain ditentukan berasaskan indeks atau item lain yang mempunyai potensi untuk meningkat atau menurun. Kewujudan sesuatu pilihan untuk pemegang meletak semula instrumen kepada penerbit untuk tunai atau aset kewangan lain bermaksud instrumen boleh letak tersebut memenuhi takrifan liabiliti kewangan, kecuali instrumen yang dikelaskan sebagai instrumen ekuiti selaras dengan perenggan 15 dan 16 atau perenggan 17 dan 18.

- B24. Larangan penebusan yang dibincangkan dalam contoh ini berbeza daripada sekatan yang diterangkan dalam perenggan 23 dan PA49 dalam MPSAS 28. Sekatan tersebut merupakan had ke atas keupayaan entiti untuk menyelesaikan amaun yang perlu dibayar ke atas liabiliti kewangan, iaitu, ia menghalang bayaran liabiliti hanya jika syarat yang dinyatakan dipenuhi. Sebaliknya, contoh ini menerangkan berkenaan larangan terhadap penebusan tanpa syarat yang melebihi amaun tertentu, tanpa mengira keupayaan entiti untuk menebus saham ahli (contohnya, berdasarkan sumber tunai, lebihan atau rizab boleh agih entiti tersebut). Larangan terhadap penebusan sebenarnya menghalang entiti daripada menanggung apa-apa liabiliti kewangan untuk menebus melebihi amaun modal dibayar yang dinyatakan. Oleh itu, bahagian saham yang tertakluk kepada larangan penebusan bukanlah liabiliti kewangan. Walaupun setiap saham ahli boleh ditebus secara individu, namun bahagian daripada jumlah saham yang diterbitkan tidak boleh ditebus dalam apa-apa keadaan selain pembubaran entiti.



### Contoh 5

#### *Fakta*

- B25. Fakta contoh ini adalah seperti yang dinyatakan dalam contoh 4. Walau bagaimanapun terdapat tambahan fakta iaitu, pada akhir tempoh pelaporan, keperluan kecairan yang dikenakan dalam bidang kuasa tempatan menghalang entiti daripada menebus apa-apa saham ahli melainkan pegangan tunai dan pelaburan jangka pendeknya melebihi amaun tertentu. Kesan daripada keperluan kecairan pada akhir tempoh pelaporan ialah entiti tidak boleh membayar lebih daripada RM50,000 untuk menebus saham ahli.

#### *Pengelasan*

- B26. Seperti dalam contoh 4, entiti mengelaskan RM750,000 sebagai instrumen ekuiti dan RM150,000 sebagai liabiliti kewangan. Ini adalah kerana amaun yang dikelaskan sebagai liabiliti adalah berdasarkan kepada hak tanpa syarat entiti untuk menolak penebusan dan bukannya sekatan bersyarat yang menghalang penebusan hanya jika kecairan atau syarat lain tidak dipenuhi dan hanya sehingga tempoh kedua-dua perkara tersebut dipenuhi. Peruntukan dalam perenggan 23 dan PA49 dalam MPSAS 28 dirujuk untuk kes ini.

### Contoh 6

#### *Fakta*

- B27. Piagam pentadbiran melarang entiti daripada menebus saham ahli, kecuali pada tahap terimaan daripada terbitan tambahan saham kepada ahli baharu atau ahli sedia ada sepanjang tiga tahun sebelumnya. Terimaan daripada terbitan saham ahli hendaklah digunakan untuk menebus saham yang dipegang oleh ahli yang telah memohon untuk penebusan. Sepanjang tiga tahun sebelumnya, terimaan daripada terbitan saham ahli berjumlah RM12,000 dan tiada penebusan saham ahli telah dibuat.

#### *Pengelasan*

- B28. Entiti mengelaskan sejumlah RM12,000 daripada saham ahli sebagai liabiliti kewangan. Selaras dan konsisten dengan kesimpulan dalam contoh 4, saham ahli yang tertakluk kepada larangan terhadap penebusan tanpa syarat adalah bukan bukan liabiliti kewangan. Larangan tanpa syarat tersebut terpakai kepada amaun yang setara dengan penerimaan daripada saham yang diterbitkan sebelum tiga tahun sebelumnya, dan oleh itu, amaun ini dikelaskan sebagai instrumen ekuiti. Walau bagaimanapun, amaun yang setara dengan terimaan daripada apa-apa terbitan saham dalam tiga tahun sebelumnya tidak tertakluk kepada larangan terhadap penebusan tanpa syarat. Oleh yang demikian, terimaan daripada saham ahli yang diterbitkan dalam tiga tahun sebelumnya menimbulkan liabiliti kewangan sehingga tidak lagi tersedia untuk penebusan saham ahli. Oleh itu, entiti mempunyai liabiliti kewangan yang setara dengan terimaan daripada saham yang diterbitkan sepanjang tiga tahun sebelumnya, bersih daripada apa-apa penebusan dalam tempoh tersebut.

### Contoh 7

#### *Fakta*

- B29. Entiti ialah sebuah bank koperasi. Undang-undang tempatan yang mengawal operasi bank koperasi menyatakan bahawa sekurang-kurangnya 50 peratus daripada jumlah “liabiliti yang belum jelas” (istilah yang ditakrifkan dalam peraturan termasuk akaun saham ahli) entiti tersebut hendaklah dalam bentuk modal berbayar oleh ahli. Jika semua liabiliti yang belum jelas oleh koperasi adalah dalam bentuk saham ahli, kesan daripada peraturan akan membolehkan koperasi menebus kesemua saham tersebut. Pada 31 Disember 20X1, entiti mempunyai jumlah liabiliti yang belum jelas sebanyak RM200,000, sejumlah RM125,000 daripadanya terdiri daripada akaun saham ahli. Syarat akaun saham ahli membenarkan pemegang menebus saham tersebut apabila dituntut dan tiada had penebusan dalam piagam entiti.

#### *Pengelasan*

- B30. Dalam contoh ini, saham ahli dikelaskan sebagai liabiliti kewangan. Larangan penebusannya adalah serupa dengan sekatan yang diterangkan dalam perenggan 23 dan PA49 dalam MPSAS 28. Sekatan tersebut merupakan had bersyarat ke atas keupayaan entiti untuk menyelesaikan amaun yang perlu dibayar untuk liabiliti kewangan, iaitu, ia menghalang pembayaran liabiliti jika syarat yang dinyatakan dipenuhi. Secara lebih khusus, entiti boleh dikehendaki untuk menebus seluruh amaun saham ahli (RM125,000) jika ia membayar semula semua liabilitinya yang lain (RM75,000). Kesan daripada itu, larangan terhadap penebusan tidak menghalang entiti daripada menebus lebih daripada bilangan saham ahli yang ditentukan atau amaun modal dibayar. Ia hanya membenarkan entiti menunda penebusan sehingga syarat dipenuhi, iaitu, pembayaran balik liabiliti yang lain. Saham ahli dalam contoh ini tidak tertakluk kepada larangan terhadap penebusan tanpa syarat dan oleh itu dikelaskan sebagai liabiliti kewangan.

## Contoh Ilustrasi

*Contoh ini disertakan bersama, tetapi bukan sebahagian daripada MPSAS 28.*

### Perakaunan untuk Kontrak berkenaan Instrumen Ekuiti sebuah Entiti

CI1. Contoh berikut menunjukkan penggunaan perenggan 13 – 32 dan MPSAS 29 kepada perakaunan untuk kontrak berkenaan instrumen ekuiti entiti itu sendiri. Dalam contoh ini, amaun monetari didenominasi dalam “unit mata wang” (RM).

*Contoh 1: Kontrak Hadapan untuk Membeli Saham*

CI2. Contoh ini menunjukkan catatan jurnal untuk kontrak belian hadapan saham milik entiti yang akan diselesaikan (a) bersih secara tunai, (b) bersih dengan saham, atau (c) dengan menyerahkan tunai sebagai tukaran kepada saham. Ia juga membincangkan kesan opsyen penyelesaian (lihat (d) di bawah). Bagi meringkaskan ilustrasi, diandaikan bahawa tiada dividen dibayar ke atas saham sandaran (iaitu, “pulangan bawaan” ialah sifar) supaya nilai kini bagi harga hadapan menyamai harga semerta apabila nilai saksama untuk kontrak hadapan ialah sifar. Nilai saksama kontrak hadapan dikira sebagai perbezaan antara harga pasaran saham dengan nilai kini harga hadapan tetap.

#### Andaian:

Tarikh kontrak	1 Februari 20X2
Tarikh matang	31 Januari 20X3
Harga pasaran setiap saham pada 1 Februari 20X2	RM 100
Harga pasaran setiap saham pada 31 Disember 20X2	RM 110
Harga pasaran setiap saham pada 31 Januari 20X3	RM 106
Harga hadapan tetap yang akan dibayar pada 31 Januari 20X3	RM 104
Nilai kini harga hadapan pada 1 Februari 20X2	RM 100
Bilangan saham di bawah kontrak hadapan	1,000
Nilai saksama kontrak hadapan pada 1 Februari 20X2	RM 0
Nilai saksama kontrak hadapan pada 31 Disember 20X2	RM 6,300
Nilai saksama kontrak hadapan pada 31 Januari 20X3	RM 2,000

#### (a) Tunai untuk Tunai (“Penyelesaian Tunai Bersih”)

CI3. Dalam subseksyen ini, kontrak belian hadapan saham milik entiti akan diselesaikan bersih secara tunai, iaitu, tiada penerimaan atau penyerahan saham milik entiti sewaktu penyelesaian kontrak hadapan.

Pada 1 Februari 20X2, Entiti A mengikat kontrak dengan Entiti B untuk menerima nilai saksama bagi 1000 unit saham biasa berbayar milik Entiti A seperti pada 31 Januari 20X3 sebagai tukaran bayaran tunai sebanyak RM104,000 (iaitu RM104 setiap unit saham) pada 31 Januari 20X3. Kontrak tersebut akan diselesaikan bersih secara tunai. Entiti A merekodkan catatan jurnal berikut.

**1 Februari 20X2**

Harga setiap unit saham pada masa kontrak dipersetujui pada 1 Februari 20X2 ialah RM100. Nilai saksama awal kontrak hadapan pada 1 Februari 20X2 ialah sifar.

*Tiada catatan diperlukan kerana nilai saksama derivatif ialah sifar dan tiada tunai dibayar atau diterima.*

**31 Disember 20X2**

Pada 31 Disember 20X2, harga pasaran setiap unit saham telah meningkat kepada RM110 dan, oleh itu, nilai saksama kontrak hadapan telah bertambah kepada RM6,300.

Dt	Aset kontrak hadapan	RM6,300	
	Kt	Laba	RM6,300

*Bagi merekodkan pertambahan dalam nilai saksama kontrak hadapan.*

**31 Januari 20X3**

Pada 31 Januari 20X3, harga pasaran setiap unit saham telah turun kepada RM106. Nilai saksama kontrak hadapan ialah RM2,000 ( $[\text{RM}106 \times 1,000 \text{ unit}] - \text{RM}104,000$ ).

Pada hari yang sama, kontrak tersebut diselesaikan bersih secara tunai. Entiti A mempunyai obligasi untuk menyerahkan RM104,000 kepada Entiti B dan Entiti B mempunyai obligasi untuk menyerahkan RM106,000 ( $\text{RM}106 \times 1,000 \text{ unit}$ ) kepada Entiti A. Oleh itu, Entiti B membayar amaun bersih sebanyak RM2,000 kepada Entiti A.

Dt	Rugi	RM4,300	
	Kt	Aset kontrak hadapan	RM4,300

*Bagi merekodkan penurunan dalam nilai saksama kontrak hadapan (iaitu,  $\text{RM}4,300 = \text{RM}6,300 - \text{RM}2,000$ ).*

Dt	Tunai	RM2,000	
	Kt	Aset kontrak hadapan	RM2,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak hadapan*

**(b) Saham untuk saham (“Penyelesaian Bersih Saham”)**

- CI4. Andaikan fakta yang sama seperti dalam (a) kecuali penyelesaian akan dibuat bersih dengan saham dan bukannya bersih secara tunai Catatan jurnal bagi Entiti A adalah sama seperti catatan dalam (a) di atas kecuali rekod untuk penyelesaian kontrak hadapan adalah seperti yang berikut:

**31 Januari 20X3**

Kontrak diselesaikan secara bersih dengan saham. Entiti A mempunyai obligasi untuk

menyerahkan sahamnya yang bernilai RM104,000 ( $RM104 \times 1,000$  unit) kepada Entiti B dan Entiti B mempunyai obligasi untuk menyerahkan sahamnya yang bernilai RM106,000 ( $RM106 \times 1,000$  unit) kepada Entiti A. Oleh itu, Entiti B menyerahkan saham dengan amaun bersih bernilai RM 2,000 ( $RM 106,000 - RM 104,000$ ) kepada Entiti A, iaitu sebanyak 18.9 unit saham ( $RM 2,000 / RM 106$ ).

Dt	Aset bersih/ekuiti	RM 2,000	
	Kt	Aset kontrak hadapan	RM 2,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak hadapan.*

**(c) Tunai untuk Saham (“Penyelesaian Fizikal Kasar”)**

- CI5. Andaikan fakta yang sama seperti dalam (a) kecuali penyelesaian tersebut akan dibuat dengan menyerahkan amaun tetap tunai dan menerima bilangan tetap saham Entiti A. Sama seperti (a) dan (b) di atas, harga setiap saham yang akan dibayar oleh Entiti A dalam tempoh setahun ditetapkan pada RM104. Oleh itu, Entiti A mempunyai obligasi untuk membayar RM104,000 secara tunai kepada Entiti B ( $RM 104 \times 1,000$  unit) dan Entiti B mempunyai obligasi untuk menyerahkan 1,000 unit saham Entiti A yang akan diterbitkan kepada Entiti A dalam tempoh setahun. Entiti A merekodkan catatan jurnal berikut.

**1 Februari 20X2**

Dt	Aset bersih/ekuiti	RM100,000	
	Kt	Liabiliti	RM100,000

*Bagi merekodkan obligasi untuk menyerahkan RM104,000 dalam tempoh setahun pada nilai kini berjumlah RM100,000 terdiskaunterdiskaunterdiskaun menggunakan kadar faedah yang bersesuaian (rujuk MPSAS 29, perenggan PA82).*

**31 Disember 20X2**

Dt	Belanja faedah	RM3,660	
	Kt	Liabiliti	RM3,660

*Bagi mengakru faedah selaras dengan kaedah faedah berkesan ke atas liabiliti untuk amaun penebusan saham.*

**31 Januari 20X3**

Dt	Belanja faedah	RM340	
	Kt	Liabiliti	RM340

*Bagi mengakru faedah selaras dengan kaedah faedah berkesan ke atas liabiliti untuk amaun*

*penebusan saham.*

Entiti A menyerahkan sebanyak RM104,000 tunai kepada Entiti B dan Entiti B menyerahkan sejumlah 1,000 unit saham dalam Entiti A kepada Entiti A.

Dt	Liabiliti	RM104,000	
	Kt Tunai		RM104,000

*Bagi merekodkan penyelesaian obligasi untuk menebus saham milik Entiti A secara tunai.*

**(d) Opsyen-opsyen Penyelesaian**

- CI6. Kewujudan opsyen-opsyen penyelesaian (seperti bersih secara tunai, bersih dengan saham, atau secara pertukaran tunai dan saham) menjadikan kontrak belian semula hadapan sebagai aset kewangan atau liabiliti kewangan. Jika salah satu alternatif penyelesaian ialah menukar tunai untuk saham ((c) di atas), Entiti A mengiktiraf liabiliti bagi obligasi untuk menyerahkan tunai, seperti yang ditunjukkan dalam (c) di atas. Jika tidak, Entiti A merekodkan kontrak hadapan tersebut sebagai derivatif.

*Contoh 2: Kontrak Hadapan untuk Menjual Saham*

- CI7. Contoh ini menunjukkan catatan jurnal untuk kontrak jualan hadapan bagi saham milik entiti yang akan diselesaikan (a) bersih secara tunai, (b) bersih dengan saham, atau (c) melalui penerimaan tunai sebagai tukaran saham. Ia juga membincangkan kesan daripada opsyen penyelesaian (lihat (d) di bawah). Bagi meringkaskan ilustrasi, diandaikan bahawa tiada dividen dibayar ke atas saham sandaran (iaitu, “pulangan bawaan” ialah sifar) supaya nilai kini bagi harga hadapan menyamai harga semerta apabila nilai saksama untuk kontrak hadapan ialah sifar. Nilai saksama kontrak hadapan dikira sebagai perbezaan antara harga pasaran saham dengan nilai kini harga hadapan tetap.

**Andaian:**

Tarikh kontrak	1 Februari 20X2
Tarikh matang	31 Januari 20X3
Harga pasaran setiap saham pada 1 Februari 20X2	RM100
Harga pasaran setiap saham pada 31 Disember 20X2	RM110
Harga pasaran setiap saham pada 31 Januari 20X3	RM 106
Harga hadapan tetap yang akan dibayar pada 31 Januari 20X3	RM104
Nilai kini harga hadapan pada 1 Februari 20X2	RM100
Bilangan saham di bawah kontrak hadapan	1,000
Nilai saksama kontrak hadapan pada 1 Februari 20X2	RM0
Nilai saksama kontrak hadapan pada 31 Disember 20X2	(RM6,300)
Nilai saksama kontrak hadapan pada 31 Januari 20X3	(RM2,000)

**(a) Tunai untuk Tunai (“Penyelesaian Tunai Bersih”)**

- CI8. Pada 1 Februari 20X2, Entiti A mengikat kontrak dengan Entiti B untuk membayar nilai

saksama bagi 1,000 saham biasa berbayar milik Entiti A seperti pada 31 Januari 20X3 sebagai tukaran sebanyak RM 104,000 tunai (iaitu, RM 104 setiap unit saham) pada 31 Januari 20X3. Kontrak tersebut akan diselesaikan bersih secara tunai. Entiti A merekodkan catatan jurnal berikut.

**1 Februari 20X2**

*Tiada catatan diperlukan kerana nilai saksama derivatif ialah sifar dan tiada tunai dibayar atau diterima.*

**31 Disember 20X2**

Dt	Rugi	RM 6,300	
	Kt	Liabiliti kontrak hadapan	RM 6,300

*Bagi merekodkan pengurangan dalam nilai saksama kontrak hadapan*

**31 Januari 20X3**

Dt	Liabiliti kontrak hadapan	RM 4,300	
	Kt	Laba	RM 4,300

*Bagi merekodkan penambahan dalam nilai saksama kontrak hadapan (iaitu, RM 4,300 = RM 6,300 – RM 2,000).*

Kontrak tersebut diselesaikan bersih secara tunai Entiti B mempunyai obligasi untuk menyerahkan RM 104,000 kepada Entiti A, dan Entiti A mempunyai obligasi untuk menyerahkan RM 106,000 (RM 106 × 1,000 unit) kepada Entiti B. Oleh itu, Entiti A membayar amaun bersih sebanyak RM 2,000 kepada Entiti B.

Dt	Liabiliti kontrak hadapan	RM 2,000	
	Kt	Tunai	RM 2,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak hadapan.*

**(b) Saham untuk Saham (“Penyelesaian Saham Bersih”)**

- CI9. Andaikan fakta yang sama seperti dalam (a) kecuali penyelesaian tersebut akan dibuat bersih dengan saham dan bukan bersih secara tunai. Catatan jurnal Entiti A adalah sama dengan yang ditunjukkan dalam (a) kecuali:

**31 Januari 20X3**

Kontrak diselesaikan bersih dengan saham. Entiti A mempunyai hak untuk menerima sahamnya bernilai RM 104,000 (RM 104 × 1,000 unit) dan mempunyai obligasi untuk menyerahkan sahamnya bernilai RM 106,000 (RM 106 × 1,000 unit) kepada Entiti B. Oleh itu, Entiti A

menyerahkan sahamnya bernilai bersih RM 2,000 (RM 106,000 – RM 104,000) kepada Entiti B, iaitu sebanyak 18.9 unit saham (RM 2,000/ RM 106).

Dt	Liabiliti kontrak hadapan	RM 2,000
	Kt	Aset bersih/ekuiti
		RM 2,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak hadapan. Penerbitan saham entiti itu sendiri diolah sebagai urus niaga dalam aset bersih/ekuiti.*

**(c) Saham untuk Tunai (“Penyelesaian Fizikal Kasar”)**

- CI10. Andaikan fakta yang sama seperti dalam (a) kecuali penyelesaian tersebut akan dibuat dengan menerima amaun tetap tunai dan menyerahkan bilangan tetap saham milik entiti. Sama seperti (a) dan (b) di atas, harga setiap saham yang akan dibayar oleh Entiti A dalam tempoh setahun ditetapkan pada RM104. Oleh itu, Entiti A mempunyai hak untuk menerima RM104,000 secara tunai (RM104 × 1,000 unit) dan mempunyai obligasi untuk menyerahkan 1,000 unit sahamnya sendiri dalam tempoh setahun. Entiti A merekodkan catatan jurnal berikut. **1 Februari 20X2**

*Tiada catatan dibuat pada 1 Februari. Tiada tunai dibayar atau diterima kerana kontrak hadapan mempunyai nilai saksama awal sifar. Kontrak hadapan untuk menyerahkan bilangan tetap saham milik Entiti A sebagai tukaran kepada amaun tetap tunai atau aset kewangan yang lain memenuhi takrifan instrumen ekuiti kerana kontrak tersebut tidak boleh diselesaikan selain melalui penyerahan saham sebagai tukaran kepada tunai.*

**31 Disember 20X2**

*Tiada catatan dibuat pada 31 Disember, kerana tiada tunai dibayar atau diterima dan kontrak untuk menyerahkan bilangan tetap saham milik Entiti A sebagai tukaran kepada amaun tetap tunai memenuhi takrifan instrumen ekuiti bagi entiti.*

**31 Januari 20X3**

*Pada 31 Januari 20X3, Entiti A menerima tunai sebanyak RM 104,000 dan menyerahkan 1,000 unit saham.*

Dt	Tunai	RM 104,000
	Kt	Aset bersih/ekuiti
		RM 104,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak hadapan.*

**(d) Opsyen-opsyen Penyelesaian**

- CI11. Kewujudan opsyen-opsyen penyelesaian (seperti bersih secara tunai, bersih dengan saham, atau melalui pertukaran tunai dan saham) menjadikan kontrak hadapan sebagai aset kewangan atau liabiliti kewangan. Ia tidak memenuhi takrifan instrumen ekuiti kerana boleh diselesaikan dengan cara selain daripada Entiti A membeli semula bilangan tetap sahamnya sendiri sebagai tukaran kepada pembayaran amaun tetap tunai atau melalui aset kewangan yang lain. Entiti A



mengiktiraf aset derivatif atau liabiliti, seperti yang ditunjukkan dalam (a) dan (b) di atas. Catatan perakaunan yang perlu dibuat semasa penyelesaian bergantung kepada cara sebenar kontrak diselesaikan.

*Contoh 3: Pembelian Opsyen Beli Saham*

CI12. Contoh ini menunjukkan catatan jurnal untuk hak opsyen beli ke atas saham milik entiti yang dibeli dan akan diselesaikan (a) bersih secara tunai, (b) bersih dengan saham, atau (c) melalui penyerahan tunai sebagai pertukaran untuk saham milik entiti. Ia juga membincangkan kesan daripada opsyen-opsyen penyelesaian (lihat (d) di bawah):

**Andaian:**

Tarikh kontrak	1 Februari 20X2
Tarikh pelaksanaan	31 Januari 20X3
Pemegang hak pelaksanaan	Entiti yang melaporkan (Entiti A)
Harga pasaran setiap saham pada 1 Februari 20X2	RM100
Harga pasaran setiap saham pada 31 Disember 20X2	RM 104
Harga pasaran setiap saham pada 31 Januari 20X3	RM 104
Harga tetap pelaksanaan yang akan dibayar pada 31 Januari 20X3	RM 102
Bilangan saham di bawah kontrak opsyen	1,000
Nilai saksama opsyen pada 1 Februari 20X2	RM 5,000
Nilai saksama opsyen pada 31 Disember 20X2	RM 3,000
Nilai saksama opsyen pada 31 Januari 20X3	RM 2,000

**(a) Tunai untuk Tunai (“Penyelesaian Tunai Bersih”)**

CI13. Pada 1 Februari 20X2, Entiti A telah mengikat kontrak dengan Entiti B yang memberikan obligasi kepada Entiti B untuk menyerahkan, dan hak kepada Entiti A untuk menerima nilai saksama 1,000 unit saham biasa milik Entiti A setakat 31 Januari 20X3 sebagai tukaran sebanyak RM 102,000 secara tunai (iaitu, RM102 setiap unit saham) pada 31 Januari 20X3, jika Entiti A melaksanakan hak tersebut. Kontrak tersebut akan diselesaikan bersih secara tunai. Jika Entiti A tidak melaksanakan haknya, tiada bayaran akan dibuat. Entiti A akan merekodkan catatan jurnal berikut.

**1 Februari 20X2**

Harga setiap saham apabila kontrak dipersetujui pada 1 Februari 20X2 ialah RM100. Nilai saksama awal bagi kontrak opsyen pada 1 Februari 20X2 ialah RM5,000, yang dibayar pada tarikh tersebut oleh Entiti A kepada Entiti B secara tunai. Pada tarikh tersebut, opsyen tersebut tidak mempunyai nilai intrinsik, tetapi hanya nilai masa, kerana harga laksana sebanyak RM 102 melebihi harga pasaran setiap unit saham sebanyak RM100 dan oleh itu, pelaksanaan

opsyen tersebut tidak akan menguntungkan Entiti A. Dalam erti kata lain, opsyen beli tersebut adalah tanpa wang.

Dt	Aset opsyen beli	RM 5,000	
	Kt	Tunai	RM 5,000

*Bagi mengiktiraf opsyen beli yang dibeli.*

### 31 Disember 20X2

Pada 31 Disember 20X2, harga pasaran setiap unit saham telah meningkat kepada RM104. Nilai saksama opsyen beli telah menurun kepada RM3,000, yang terdiri daripada nilai intrinsik sebanyak RM2,000 ( $[\text{RM}104 - \text{RM}102] \times 1,000$  unit), dan selebihnya ialah nilai masa berjumlah RM1,000.

Dt	Rugi	RM2,000	
	Kt	Aset opsyen beli	RM2,000

*Bagi merekodkan pengurangan dalam nilai saksama opsyen beli.*

### 31 Januari 20X3

Pada 31 Januari 20X3, harga pasaran setiap unit saham kekal pada RM 104. Nilai saksama opsyen beli telah berkurangan kepada RM2,000, iaitu kesemuanya nilai intrinsik ( $[\text{RM}104 - \text{RM}102] \times 1,000$  unit) kerana tiada lagi baki nilai masa.

Dt	Rugi	RM1,000	
	Kt	Aset opsyen beli	RM1,000

*Bagi merekodkan pengurangan dalam nilai saksama opsyen beli.*

Pada hari yang sama, Entiti A melaksanakan opsyen beli dan kontrak tersebut diselesaikan bersih secara tunai. Entiti B mempunyai obligasi untuk menyerahkan RM 104,000 ( $\text{RM}104 \times 1,000$  unit) kepada Entiti A sebagai tukaran untuk RM 102,000 ( $\text{RM}102 \times 1,000$  unit) daripada Entiti A. Oleh itu, Entiti A menerima amaun bersih sebanyak RM 2,000.

Dt	Tunai	RM 2,000	
	Kt	Aset opsyen beli	RM 2,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak opsyen*

### (b) Saham untuk Saham (“Penyelesaian Saham Bersih”)

- CI14. Andaikan fakta yang sama seperti dalam (a) kecuali penyelesaian akan dibuat bersih dengan saham dan bukan bersih secara tunai. Catatan jurnal Entiti A adalah sama seperti yang ditunjukkan dalam (a) kecuali penyelesaian kontrak opsyen direkodkan seperti yang berikut:

**31 Januari 20X3**

Entiti A melaksanakan opsyen beli dan kontrak tersebut diselesaikan bersih dengan saham. Entiti B mempunyai obligasi untuk menyerahkan saham Entiti A yang bernilai RM 104,000 (RM  $104 \times 1,000$  unit) kepada Entiti A sebagai tukaran untuk saham Entiti A yang bernilai RM 102,000 (RM  $102 \times 1,000$  unit). Oleh itu, Entiti B menyerahkan saham Entiti A dengan amaun bersih bernilai RM 2,000, iaitu sebanyak 19.2 unit saham (RM 2,000/RM 104).

Dt	Aset bersih/ekuiti	RM 2,000
	Kt	Aset opsyen beli
		RM 2,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak opsyen. Penyelesaian tersebut diakaunkan sebagai urus niaga saham perbendaharaan (iaitu, tiada laba atau rugi).*

**(c) Tunai untuk Saham (“Penyelesaian Fizikal Kasar”)**

- CI15. Andaikan fakta yang sama seperti dalam (a) kecuali penyelesaian akan dibuat dengan menerima bilangan tetap saham dan membayar amaun tunai tetap, jika Entiti A melaksanakan opsyen tersebut. Sama seperti (a) dan (b) di atas, harga laksana setiap unit saham ditetapkan pada RM 102. Oleh itu, Entiti A berhak menerima 1,000 unit saham miliknya yang telah diterbitkan sebagai pertukaran untuk tunai sebanyak RM 102,000 (RM  $102 \times 1,000$  unit), jika Entiti A melaksanakan opsyen tersebut. Entiti A merekodkan catatan jurnal berikut:

**1 Februari 20X2**

Dt	Aset bersih/ekuiti	RM 5,000
	Kt	Tunai
		RM 5,000

*Bagi merekodkan tunai yang dibayar sebagai tukaran hak untuk menerima saham milik Entiti A dalam tempoh setahun pada harga tetap. Premium yang dibayar diiktiraf dalam aset bersih/ekuiti.*

**31 Disember 20X2**

*Tiada catatan dibuat pada 31 Disember kerana tiada tunai dibayar atau diterima dan kontrak yang memberi hak untuk menerima bilangan tertentu saham milik Entiti A sebagai tukaran amaun tunai tertentu memenuhi takrifan instrumen ekuiti bagi entiti tersebut.*

**31 Januari 20X3**

Entiti A melaksanakan opsyen beli dan kontrak tersebut diselesaikan secara kasar. Entiti B mempunyai obligasi untuk menyerahkan 1,000 unit saham Entiti A sebagai pertukaran untuk tunai sebanyak RM 102,000.

Dt	Aset bersih/ekuiti	RM 102,000	
	Kt Tunai		RM 102,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak opsyen.*

**(d) Opsyen-opsyen Penyelesaian**

CI16. Kewujudan opsyen-opsyen penyelesaian (seperti bersih secara tunai, bersih dengan saham, atau melalui pertukaran tunai dan saham) menjadikan opsyen beli sebagai aset kewangan. Ia tidak memenuhi takrifan instrumen ekuiti kerana boleh diselesaikan dengan cara

selain Entiti A membeli semula bilangan tertentu saham miliknya sebagai tukaran bayaran amaun tunai tertentu atau aset kewangan yang lain. Entiti A mengiktiraf aset derivatif, seperti yang ditunjukkan dalam (a) dan (b) di atas. Catatan perakaunan yang perlu dibuat semasa penyelesaian bergantung kepada cara sebenar kontrak diselesaikan. *Contoh 4: Opsyen Beli Saham Bertulis*

CI17. Contoh ini menunjukkan catatan jurnal bagi obligasi opsyen beli bertulis ke atas saham milik entiti yang akan diselesaikan secara (a) bersih secara tunai, (b) bersih dengan saham, atau (c) dengan menyerahkan tunai sebagai tukaran saham. Ia juga membincangkan kesan opsyen penyelesaian (lihat (d) di bawah).

**Andaian:**

Tarikh kontrak	1 Februari 20X2
Tarikh pelaksanaan	31 Januari 20X3 (Terma Eropah, iaitu, ia hanya boleh dilaksanakan apabila matang)
Pemegang hak pelaksanaan	Pihak Berlawanan (Entiti B)
Harga pasaran setiap saham pada 1 Februari 20X2	RM 100
Harga pasaran setiap saham pada 31 Disember 20X2	RM 104
Harga pasaran setiap saham pada 31 Januari 20X3	RM 104
Harga tetap pelaksanaan yang akan dibayar pada 31 Januari 20X3	RM 102
Bilangan saham di bawah kontrak opsyen	1,000
Nilai saksama opsyen pada 1 Februari 20X2	RM 5,000
Nilai saksama opsyen pada 31 Disember 20X2	RM 3,000
Nilai saksama opsyen pada 31 Januari 20X3	RM 2,000

**(a) Tunai untuk Tunai (“Penyelesaian Tunai Bersih”)**

CI18. Andaikan fakta yang sama seperti dalam Contoh 3(a) di atas kecuali Entiti A telah menerbitkan opsyen beli ke atas sahamnya sendiri dan bukannya membeli opsyen beli ke atas saham tersebut. Oleh itu, pada 1 Februari 20X2, Entiti A mengikat kontrak dengan Entiti B yang memberikan

Entiti B hak untuk menerima dan Entiti A mempunyai obligasi untuk membayar nilai saksama 1,000 unit saham biasa milik Entiti A setakat 31 Januari 20X3 sebagai pertukaran dengan RM102,000 tunai (iaitu, RM102 setiap unit saham) pada 31 Januari 20X3, jika Entiti B melaksanakan hak tersebut. Kontrak tersebut akan diselesaikan bersih secara tunai. Jika Entiti B tidak melaksanakan haknya, tiada bayaran akan dibuat. Entiti A merekodkan catatan jurnal yang berikut.

**1 Februari 20X2**

Dt	Tunai	RM5,000	
	Kt	Obligasi opsyen beli	RM5,000

*Bagi mengiktiraf opsyen beli bertulis.*

**31 Disember 20X2**

Dt	Obligasi opsyen beli	RM2,000	
	Kt	Laba	RM2,000

*Bagi merekodkan penurunan dalam nilai saksama opsyen beli.*

**31 Januari 20X3**

Dt	Obligasi opsyen beli	RM1,000	
	Kt	Laba	RM1,000

*Bagi merekodkan penurunan dalam nilai saksama opsyen.*

Pada hari yang sama, Entiti B melaksanakan opsyen beli dan kontrak tersebut diselesaikan bersih secara tunai. Entiti A mempunyai obligasi untuk menyerahkan RM104,000 (RM104 x 1,000 unit) kepada Entiti B sebagai pertukaran dengan RM102,000 (RM102 x 1,000 unit) daripada Entiti B, maka Entiti A membayar amaun bersih sebanyak RM2,000.

Dt	Obligasi opsyen beli	RM2,000	
	Kt	Tunai	RM2,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak opsyen.*

**(b) Saham untuk Saham (“Penyelesaian Saham Bersih”)**

CI19. Andaikan fakta yang sama seperti dalam (a) kecuali penyelesaian akan dibuat bersih dengan saham dan bukan bersih secara tunai. Catatan jurnal Entiti A adalah sama seperti yang ditunjukkan dalam (a), kecuali bagi merekodkan penyelesaian kontrak opsyen tersebut, seperti yang berikut:

**31 Disember 20X3**

Entiti B melaksanakan opsyen beli dan kontrak diselesaikan bersih dengan saham. Entiti A mempunyai obligasi untuk menyerahkan saham Entiti A bernilai sebanyak RM104,000

(RM104 x 1,000 unit) kepada Entiti B sebagai pertukaran dengan saham Entiti A bernilai sebanyak RM102,000 (RM102 x 1,000 unit). Oleh itu, Entiti A menyerahkan amaun bersih sahamnya bernilai sebanyak RM2,000 kepada Entiti B, iaitu, 19.2 unit saham (RM2,000/RM104).

Dt	Obligasi opsyen beli	RM2,000	
	Kt	Aset bersih/ekuiti	RM2,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak opsyen. Penyelesaian ini diolah sebagai urus niaga dalam aset bersih/ekuiti.*

**(c) Tunai untuk Saham (“Penyelesaian Fizikal Kasar”)**

CI20. Andaikan fakta yang sama seperti dalam (a) kecuali penyelesaian akan dibuat dengan menyerahkan bilangan tetap saham dan menerima amaun tunai tetap, jika Entiti B melaksanakan opsyen tersebut. Seperti dalam (a) dan (b) di atas, harga laksana setiap unit saham ditetapkan pada RM102. Oleh itu, Entiti B mempunyai hak untuk menerima 1,000 unit saham milik Entiti A yang diterbitkan sebagai pertukaran untuk tunai sebanyak RM102,000 (RM102 x 1,000 unit), jika Entiti B melaksanakan opsyennya. Entiti A merekodkan catatan jurnal yang berikut.

**1 Februari 20X2**

Dt	Tunai	RM5,000	
	Kt	Aset bersih/ekuiti	RM5,000

*Bagi merekodkan tunai yang diterima sebagai tukaran obligasi untuk menyerahkan bilangan tetap saham milik Entiti A dalam tempoh satu tahun pada harga tetap. Premium diterima diiktiraf dalam aset bersih/ekuiti. Selepas pelaksanaan, belian tersebut akan menyebabkan penerbitan bilangan tetap saham sebagai tukaran amaun tunai tetap.*

**31 Disember 20X2**

*Tiada catatan dibuat pada 31 Disember kerana tiada bayaran tunai dibuat atau diterima dan kontrak untuk menyerahkan bilangan tetap saham milik Entiti A sebagai tukaran amaun tunai tertentu memenuhi takrifan instrumen ekuiti bagi entiti tersebut.*

**31 Januari 20X3**

Entiti B melaksanakan opsyen beli dan kontrak tersebut diselesaikan secara kasar. Entiti A mempunyai obligasi untuk menyerahkan 1,000 unit saham sebagai pertukaran dengan tunai sebanyak RM102,000.

Dt	Tunai	RM102,000	
	Kt	Aset bersih/ekuiti	RM102,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak opsyen.*

**(d) Opsyen-op syen Penyelesaian**

CI21. Kewujudan opsyen-op syen penyelesaian (seperti bersih secara tunai, bersih dengan saham, atau melalui pertukaran tunai dan saham) menjadikan opsyen beli tersebut liabiliti kewangan. Ia tidak memenuhi takrifan instrumen ekuiti kerana boleh diselesaikan dengan cara selain Entiti A menerbitkan bilangan tetap sahamnya sendiri sebagai tukaran penerimaan amaun tunai tertentu atau aset kewangan yang lain. Entiti A mengiktiraf liabiliti derivatif, seperti yang ditunjukkan dalam (a) dan (b) di atas. Catatan perakaunan yang akan dibuat pada penyelesaian bergantung pada cara sebenar kontrak tersebut diselesaikan.

*Contoh 5: Pembelian Opsyen Jual Saham*

CI22. Contoh ini menunjukkan catatan jurnal bagi opsyen jual dibeli ke atas saham milik entiti yang akan diselesaikan (a) bersih secara tunai, (b) bersih dengan saham, atau (c) melalui penyerahan tunai sebagai tukaran saham. Ia juga membincangkan kesan opsyen-op syen penyelesaian (lihat (d) di bawah).

**Andaian:**

Tarikh kontrak	1 Februari 20X2
Tarikh pelaksanaan	31 Januari 20X3
	Terma Eropah, iaitu, ia hanya boleh dilaksanakan apabila matang)
Pemegang hak pelaksanaan	Entiti yang pelaporkan (Entiti A)
Harga pasaran setiap saham pada 1 Februari 20X2	RM100
Harga pasaran setiap saham pada 31 Disember 20X2	RM 95
Harga pasaran setiap saham pada 31 Januari 20X3	RM 95
Harga tetap pelaksanaan yang akan dibayar pada 31 Januari 20X3	RM 98
Bilangan saham di bawah kontrak opsyen	1,000
Nilai saksama opsyen pada 1 Februari 20X2	RM 5,000
Nilai saksama opsyen pada 31 Disember 20X2	RM 4,000
Nilai saksama opsyen pada 31 Januari 20X3	RM 3,000

**(a) Tunai untuk Tunai (“Penyelesaian Tunai Bersih”)**

CI23. Pada 1 Februari 20X2, Entiti A mengikat kontrak dengan Entiti B yang memberikan Entiti A mempunyai hak untuk menjual, dan Entiti B mempunyai obligasi untuk membeli pada nilai saksama, 1,000 unit saham biasa milik Entiti A yang dibayar setakat 31 Januari 20X3, pada harga laksana sebanyak RM98,000 (iaitu, RM98 setiap unit saham) pada 31 Januari 20X3, jika Entiti A melaksanakan hak tersebut. Kontrak ini akan diselesaikan bersih secara tunai. Jika Entiti A tidak melaksanakan haknya, tiada

bayaran akan dibuat. Entiti A merekodkan catatan jurnal yang berikut.

**1 Februari 20X2**

Harga setiap unit saham apabila kontrak dipersetujui pada 1 Februari 20X2 ialah RM100. Nilai saksama awal kontrak opsyen pada 1 Februari 20X2 ialah RM5,000, yang dibayar oleh Entiti A kepada Entiti B secara tunai pada tarikh tersebut. Pada tarikh tersebut, opsyen ini tidak mempunyai nilai intrinsik, hanya nilai masa, kerana harga laksana sebanyak RM98 adalah kurang daripada harga pasaran setiap unit saham sebanyak RM100. Oleh itu, pelaksanaan opsyen ini tidak akan menguntungkan Entiti A. Dalam erti kata lain, opsyen jual di atas adalah tanpa wang.

Dt	Aset opsyen jual	RM5,000	
	Kt	Tunai	RM5,000

*Bagi mengiktiraf opsyen jual yang dibeli.*

**31 Disember 20X2**

Pada 31 Disember 20X2, harga pasaran setiap unit saham telah jatuh kepada RM95. Nilai saksama opsyen jual tersebut telah menurun kepada RM4,000, yang terdiri daripada nilai intrinsik sebanyak RM3,000 ( $[\text{RM}98 - \text{RM}95] \times 1,000$  unit) dan baki selebihnya ialah nilai masa berjumlah RM1,000.

Dt	Rugi	RM1,000	
	Kt	Aset opsyen jual	RM1,000

*Bagi merekodkan penurunan dalam nilai saksama opsyen jual.*

**31 Januari 20X3**

Pada 31 Januari 20X3, harga pasaran setiap unit saham kekal pada RM95. Nilai saksama opsyen jual tersebut telah menurun kepada RM3,000, iaitu nilai intrinsik kesemuanya ( $[\text{RM}98 - \text{RM}95] \times 1,000$  unit) kerana tiada lagi baki nilai masa.

Dt	Rugi	RM1,000	
	Kt	Aset opsyen jual	RM1,000

*Bagi merekodkan penurunan dalam nilai saksama opsyen.*

Pada hari yang sama, Entiti A melaksanakan opsyen jual tersebut dan kontrak diselesaikan bersih secara tunai. Entiti B mempunyai obligasi untuk menyerahkan sebanyak RM98,000 kepada Entiti A manakala Entiti A mempunyai obligasi untuk menyerahkan sebanyak RM95,000 ( $\text{RM}95 \times 1,000$  unit) kepada Entiti B, maka Entiti B membayar amaun bersih sebanyak RM3,000 kepada Entiti A.



Dt	Tunai	RM3,000	
	Kt	Aset opsyen jual	RM3,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak opsyen.*

**(b) Saham untuk Saham (“Penyelesaian Saham Bersih”)**

- CI24. Andaikan fakta yang sama seperti dalam (a) kecuali penyelesaian akan dibuat bersih dengan saham dan bukan bersih secara tunai. Catatan jurnal Entiti A adalah sama seperti yang ditunjukkan dalam (a), kecuali:

**31 Januari 20X3**

Entiti A melaksanakan opsyen jual tersebut dan kontrak diselesaikan bersih dengan saham. Secara asasnya, Entiti B mempunyai obligasi untuk menyerahkan saham milik Entiti A yang bernilai RM98,000 kepada Entiti A, dan Entiti A mempunyai obligasi untuk menyerahkan saham milik Entiti A yang bernilai RM95,000 (RM95 x 1,000 unit) kepada Entiti B, maka Entiti B menyerahkan amaun bersih nilai saham sebanyak RM3,000 kepada Entiti A, iaitu, 31.6 unit saham (RM3,000/RM95).

Dt	Aset bersih/ekuiti	RM3,000	
	Kt	Aset opsyen jual	RM3,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak opsyen.*

**(c) Tunai untuk Saham (“Penyelesaian Fizikal Kasar”)**

- CI25. Andaikan fakta yang sama seperti dalam (a) kecuali penyelesaian akan dibuat melalui penerimaan amaun tetap tunai tertentu dan penyerahan bilangan tetap saham Entiti A yang diterbitkan, jika Entiti A melaksanakan opsyen tersebut. Sama seperti (a) dan (b) di atas, harga laksana setiap unit saham ditetapkan pada RM98. Oleh itu, Entiti B mempunyai obligasi untuk membayar RM98,000 secara tunai kepada Entiti A (RM98 x 1,000 unit) sebagai tukaran 1,000 unit saham Entiti A yang diterbitkan, jika Entiti A melaksanakan opsyennya. Entiti A merekodkan catatan jurnal yang berikut.

**1 Februari 20X2**

Dt	Aset bersih/ekuiti	RM5,000	
	Kt	Tunai	RM5,000

*Bagi merekodkan tunai yang diterima sebagai tukaran hak untuk menyerahkan saham milik Entiti A dalam tempoh satu tahun pada harga tetap. Premium yang dibayar diiktiraf secara langsung dalam aset bersih/ekuiti. Pelaksanaannya menyebabkan penerbitan bilangan tetap saham sebagai tukaran untuk harga tetap.*

**31 Disember 20X2**

*Tiada catatan dibuat pada 31 Disember, kerana tiada bayaran tunai dibuat atau diterima dan kontrak untuk menyerahkan bilangan tetap saham milik Entiti A sebagai tukaran amaun tetap tunai memenuhi takrifan instrumen ekuiti bagi Entiti A.*

**31 Januari 20X3**

Entiti A melaksanakan opsyen jual tersebut dan kontrak diselesaikan secara kasar. Entiti B mempunyai obligasi untuk menyerahkan tunai sebanyak RM98,000 kepada Entiti A sebagai tukaran 1,000 unit saham.

Dt	Tunai	RM98,000	
	Kt	Aset bersih/ekuiti	RM98,000
<i>Bagi merekodkan penyelesaian kontrak opsyen.</i>			

**(d) Opsyen-opsyen**

**Penyelesaian**

CI26. Kewujudan opsyen-opsyen penyelesaian (seperti bersih secara tunai, bersih dengan saham, atau melalui pertukaran tunai dan saham) menjadikan opsyen jual tersebut sebagai aset kewangan. Ia tidak memenuhi takrifan instrumen ekuiti kerana boleh diselesaikan dengan cara selain dari Entiti A menerbitkan bilangan tetap saham miliknya sebagai tukaran penerimaan amaun tetap tunai atau aset kewangan yang lain. Entiti A mengiktiraf aset derivatif, seperti yang ditunjukkan dalam (a) dan (b) di atas. Catatan perakaunan yang dibuat pada penyelesaian bergantung pada cara sebenar kontrak tersebut diselesaikan.

*Contoh 6: Opsyen Jual Saham Bertulis*

CI27. Contoh ini menunjukkan catatan jurnal bagi opsyen jual bertulis ke atas saham milik entiti yang akan diselesaikan (a) bersih secara tunai, (b) bersih dengan saham, atau (c) dengan menyerahkan tunai sebagai tukaran saham. Ia juga membincangkan berkenaan kesan opsyen-opsyen penyelesaian (lihat (d) di bawah).

**Andaian:**

Tarikh kontrak	1 Februari 20X2
Tarikh pelaksanaan	31 Januari 20X3 (Terma Eropah, iaitu, ia hanya boleh dilaksanakan apabila matang)
Pemegang hak pelaksanaan	Rakan niaga (Entity B)
Harga pasaran setiap saham pada 1 Februari 20X2	RM100

Harga pasaran setiap saham pada 31 Disember 20X2	RM95
Harga pasaran setiap saham pada 31 Januari 20X3	RM95
Harga laksana tetap yang akan dibayar pada 31 Januari 20X3	RM98
Nilai kini harga laksana pada 1 Februari 20X2	RM95
Bilangan saham di bawah kontrak opsyen	1,000
Nilai saksama opsyen pada 1 Februari 20X2	RM5,000
Nilai saksama opsyen pada 31 Disember 20X2	RM4,000
Nilai saksama opsyen pada 31 Januari 20X3	RM3,000

(a) **Tunai untuk Tunai (“Penyelesaian Tunai Bersih”)**

CI28. Andaikan fakta yang sama seperti dalam Contoh 5(a) di atas, kecuali Entiti A mempunyai opsyen jual bertulis ke atas saham milik Entiti A dan bukannya membeli opsyen jual ke atas saham milik Entiti A. Oleh itu, pada 1 Februari 20X2, Entiti A mengikat kontrak dengan Entiti B yang memberikan Entiti B hak untuk menerima dan Entiti A obligasi untuk membayar nilai saksama 1,000 unit saham biasa Entiti A yang dibayar setakat 31 Januari 20X3, sebagai pertukaran dengan tunai sebanyak RM98,000 (iaitu, RM98 setiap unit saham) pada 31 Januari 20X3, jika Entiti B melaksanakan haknya. Kontrak tersebut akan diselesaikan bersih secara tunai. Jika Entiti B tidak melaksanakan haknya, tiada bayaran akan dibuat. Entiti A merekodkan catatan jurnal yang berikut.

**1 Februari 20X2**

Dt	Tunai	RM5,000	
	Kt	Liabiliti opsyen jual	RM5,000
<i>Bagi mengiktiraf opsyen jual bertulis.</i>			

**31 Disember 20X2**

Dt	Liabiliti opsyen jual	RM1,000	
	Kt	Laba	RM1,000
<i>Bagi merekodkan penurunan dalam nilai saksama opsyen jual.</i>			

**31 Januari 20X3**

Dt	Liabiliti opsyen jual	RM1,000	
	Kt	Laba	RM1,000
<i>Bagi merekodkan penurunan dalam nilai saksama opsyen jual.</i>			

Pada hari yang sama, Entiti B melaksanakan opsyen jual dan kontrak tersebut diselesaikan bersih secara tunai. Entiti A mempunyai obligasi untuk menyerahkan RM98,000 kepada Entiti B, dan Entiti B mempunyai obligasi untuk menyerahkan RM95,000 (RM95 x 1,000 unit) kepada Entiti A. Maka, Entiti A membayar amaun bersih sebanyak RM3,000 kepada Entiti B.

Dt	Liabiliti opsyen jual	RM3,000	
	Kt Tunai		RM3,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak opsyen.*

**(b) Saham untuk Saham (“Penyelesaian Saham Bersih”)**

- CI29. Andaikan fakta yang sama seperti dalam (a) kecuali penyelesaian akan dibuat bersih dengan saham dan bukan bersih secara tunai. Catatan jurnal Entiti A adalah sama seperti dalam (a), kecuali yang berikut:

**31 Januari 20X3**

Entiti B melaksanakan opsyen jual dan kontrak tersebut diselesaikan bersih dengan saham. Secara asasnya, Entiti A mempunyai obligasi untuk menyerahkan saham bernilai RM98,000 kepada Entiti B, dan Entiti B mempunyai obligasi untuk menyerahkan saham Entiti A yang bernilai RM95,000 (RM95 x 1,000 unit) kepada Entiti A. Maka, Entiti A menyerahkan saham milik Entiti A dengan amaun bersih nilai saham sebanyak RM3,000 kepada Entiti B, iaitu, 31.6 unit saham (RM3,000/95).

Dt	Liabiliti opsyen jual	RM3,000	
	Kt Aset bersih/ekuiti		RM3,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak opsyen. Penerbitan saham milik Entiti A diolah sebagai urus niaga dalam aset bersih/ekuiti.*

**(c) Tunai untuk Saham (“Penyelesaian Fizikal Kasar”)**

- CI30. Andaikan fakta yang sama seperti dalam (a) kecuali penyelesaian akan dibuat dengan menyerahkan amaun tunai tetap dan menerima bilangan tetap saham, jika Entiti B melaksanakan opsyen tersebut. Sama seperti (a) dan (b) di atas, harga laksana setiap saham ditetapkan pada RM98. Oleh itu, Entiti A mempunyai obligasi untuk membayar tunai sebanyak RM98,000 kepada Entiti B (RM98 x 1,000 unit) sebagai tukaran 1,000 unit saham Entiti A yang diterbitkan, jika Entiti B melaksanakan opsyen tersebut. Entiti A merekodkan catatan jurnal yang berikut.

**1 Februari 20X2**

Dt	Tunai	RM5,000	
	Kt Aset bersih/ekuiti		RM5,000

*Bagi mengiktiraf premium opsyen yang diterima sebanyak RM5,000 dalam aset bersih/ekuiti.*

Dt	Aset bersih/ekuiti	RM95,000	
	Kt Liabiliti		RM95,000

*Bagi mengiktiraf nilai kini obligasi untuk menyerahkan RM98,000 dalam tempoh setahun, iaitu, RM95,000, sebagai liabiliti.*

**31 Disember 20X2**

Dt	Belanja faedah	RM2,750	
	Kt	Liabiliti	RM2,750

*Bagi mengakru faedah mengikut kaedah faedah efektif ke atas liabiliti bagi amaun penebusan saham.*

**31 Januari 20X3**

Dt	Belanja faedah	RM250	
	Kt	Liabiliti	RM250

*Bagi mengakru faedah mengikut kaedah faedah efektif ke atas liabiliti bagi amaun penebusan saham.*

Pada hari yang sama, Entiti B melaksanakan opsyen jual dan kontrak tersebut diselesaikan secara kasar. Entiti A mempunyai obligasi untuk menyerahkan tunai sebanyak RM98,000 kepada Entiti B sebagai pertukaran dengan saham bernilai RM95,000 (RM95 x 1,000 unit).

Dt	Liabiliti	RM98,000	
	Kt	Tunai	RM98,000

*Bagi merekodkan penyelesaian kontrak opsyen.*

**(d) Opsyen-Opsyen Penyelesaian**

- CI31. Kewujudan opsyen-opsyen penyelesaian (seperti bersih secara tunai, bersih dengan saham, atau melalui pertukaran tunai dan saham) menjadikan opsyen jual bertulis tersebut liabiliti kewangan. Jika satu daripada alternatif penyelesaian ialah pertukaran tunai untuk saham, ((c) di atas), Entiti A mengiktiraf liabiliti bagi obligasi untuk menyerahkan tunai, seperti yang ditunjukkan dalam (c) di atas. Jika tidak, Entiti A mengolah opsyen jual tersebut sebagai liabiliti derivatif.

**Entiti seperti Dana Bersama dan Koperasi Yang Modal Sahamnya bukan Aset Bersih/Ekuiti**

*Contoh 7: Entiti tanpa Aset Bersih/Ekuiti*

- CI32. Contoh yang berikut menunjukkan format penyata prestasi kewangan dan penyata kedudukan kewangan yang boleh digunakan oleh entiti seperti dana bersama yang tidak mempunyai aset bersih/ekuiti. Format yang lain juga boleh digunakan.

**Penyata Prestasi Kewangan bagi tahun berakhir pada 31 Disember 20X1**

	20X1	20X0
	RM	RM
Hasil	2,956	1,718
Jumlah Hasil	<u>2,956</u>	<u>1,718</u>

## MPSAS 28 – Instrumen Kewangan: Pembentangan

Belanja (dikelaskan mengikut jenis atau fungsi)	(644)	(614)
Kos Pembiayaan		
– kos pembiayaan yang lain	(47)	(47)
– pengagihan kepada pemegang unit	(50)	(50)
Jumlah Belanja	(741)	(711)
Lebihan tahun semasa	2,215	1,007
Perubahan dalam aset bersih yang diperoleh daripada pemegang unit	2,215	1,007

### Penyata Kedudukan Kewangan pada 31 Disember 20X1

	20X1		20X0	
	RM	RM	RM	RM
<b>ASET</b>				
Aset bukan semasa (dikelaskan mengikut MPSAS 1)	91,374		78,484	
<b>Jumlah aset bukan semasa</b>		91,374		78,484
Aset semasa (dikelaskan mengikut MPSAS 1)	1,422		1,769	
<b>Jumlah aset semasa</b>		1,422		1,769
<b>Jumlah aset</b>		92,796		80,253
<b>LIABILITI</b>				
Liabiliti semasa (dikelaskan mengikut MPSAS 1)	647		66	
<b>Jumlah liabiliti semasa</b>		(647)		(66)
Liabiliti bukan semasa tidak termasuk aset bersih yang diperoleh daripada pemegang unit (dikelaskan mengikut MPSAS 1)	280		136	
		(280)		(136)
<b>Aset bersih yang diperoleh daripada pemegang unit</b>		91,869		80,051

### *Contoh 8: Entiti yang mempunyai Beberapa Aset Bersih/Ekuiti*

CI33. Contoh yang berikut menunjukkan format penyata prestasi kewangan dan penyata kedudukan kewangan yang boleh digunakan oleh entiti yang modal sahamnya bukan aset bersih/ekuiti kerana entiti tersebut mempunyai obligasi untuk membayar balik modal saham apabila dituntut. Format yang lain juga boleh digunakan.

### Penyata Prestasi Kewangan bagi tahun berakhir pada 31 Disember 20X1

	20X1	20X0
	RM	RM
Hasil	472	498
Jumlah Hasil	472	498

## MPSAS 28 – Instrumen Kewangan: Pembentangan

Belanja (dikelaskan mengikut jenis atau fungsi)	(367)	(396)
Kos pembiayaan		
– kos pembiayaan yang lain	(4)	(4)
– pengagihan kepada ahli	(50)	(50)
Jumlah Belanja	(421)	(450)
Lebihan tahun semasa	51	48
Perubahan dalam aset bersih yang diperolehi daripada ahli	51	48

### Penyata Kedudukan Kewangan pada 31 Disember 20X1

	20X1		20X0	
	RM	RM	RM	RM
<b>ASET</b>				
Aset bukan semasa (dikelaskan mengikut MPSAS 1)	908		830	
<b>Jumlah aset bukan semasa</b>		908		830
Aset semasa (dikelaskan mengikut MPSAS 1)	383		350	
<b>Jumlah aset semasa</b>		383		350
<b>Jumlah aset</b>		1,291		1,180
<b>LIABILITI</b>				
Liabiliti semasa (dikelaskan mengikut MPSAS 1)	370		338	
<b>Modal saham boleh bayar apabila dituntut</b>	202		161	
<b>Jumlah liabiliti semasa</b>		(574)		(499)
<b>Jumlah aset tolak liabiliti semasa</b>		717		681
Liabiliti bukan semasa tidak termasuk aset bersih yang diperolehi daripada pemegang unit (dikelaskan mengikut MPSAS 1)	187		196	
		(187)		(196)
<b>KOMPONEN ASET BERSIH/EKUITI YANG LAIN<sup>(a)</sup></b>				
Rizab, contohnya, lebihan penilaian semula, lebihan terkumpul, dll.	530		485	
		530		485
		717		681
<b>Aset bersih yang diperolehi daripada pemegang unit</b>				
<b>NOTA MEMORANDUM – Jumlah kepentingan ahli</b>				
Modal saham boleh dibayar balik apabila dituntut		202		161
Rizab		530		485
		732		646

- (a) Dalam contoh ini, entiti tiada obligasi untuk menyerahkan suatu bahagian daripada rizabnya kepada ahlinya.

### Perakaunan bagi Instrumen Kewangan Kompaun

#### *Contoh 9: Pengasingan Instrumen Kewangan Kompaun pada Pengiktirafan Awal*

- CI34. Perenggan 33 menerangkan bagaimana komponen bagi instrumen kewangan kompaun diasingkan oleh entiti pada pengiktirafan awal. Contoh yang berikut menunjukkan bagaimana pengasingan tersebut dibuat.
- CI35. Entiti menerbitkan 2,000 bon boleh tukar pada permulaan tahun 1. Bon ini mempunyai tempoh matang tiga tahun, dan diterbitkan setara dengan nilai muka RM1,000 setiap bon, dengan jumlah penerimaan sebanyak RM2,000,000. Faedah dibayar setiap akhir tahun pada kadar faedah tahunan nominal 6 peratus. Setiap bon boleh ditukarkan kepada 250 saham biasa pada bila-bila masa sehingga ia matang. Apabila bon ini diterbitkan, kadar faedah pasaran semasa bagi hutang serupa tanpa opsyen-opsyen penukaran adalah 9 peratus.
- CI36. Komponen liabiliti diukur terlebih dahulu, dan perbezaan antara penerimaan terbitan bon dengan nilai saksama liabiliti diagihkan kepada komponen aset bersih/ekuiti. Nilai kini komponen liabiliti dikira dengan menggunakan kadar diskaun 9 peratus, iaitu kadar faedah pasaran bon serupa tanpa hak penukaran, seperti yang ditunjukkan di bawah.

	RM
Nilai kini amaun pokok – RM2,000,000 boleh dibayar pada akhir tempoh tiga tahun	1,544,367
Nilai kini faedah – RM120,000 boleh dibayar setiap akhir tahun selama tiga tahun	303,755
	<hr/>
Jumlah komponen liabiliti	1,848,122
Komponen aset bersih/ekuiti (secara potongan)	151,878
Terimaan daripada penerbitan bon	<u>2,000,000</u>

#### *Contoh 10: Pengasingan Instrumen Kewangan Kompaun dengan Ciri Derivatif Tersirat Pelbagai*

- CI37. Contoh yang berikut menunjukkan penggunaan perenggan 36 berkenaan pengasingan instrumen kewangan kompaun dengan pelbagai ciri derivatif terkandung kepada komponen liabiliti dan komponen aset bersih/ekuiti.
- CI38. Andaikan terimaan daripada penerbitan bon boleh panggil dan boleh tukar adalah RM60. Nilai bon serupa tanpa opsyen beli atau opsyen penukaran ekuiti ialah RM57. Berdasarkan model penentuan harga opsyen, nilai kepada entiti bagi ciri beli terkandung dalam bon serupa tanpa opsyen penukaran ekuiti telah ditentukan sebanyak RM2. Dalam kes ini, nilai yang diperuntukkan kepada komponen liabiliti di bawah perenggan 36 ialah RM55 (RM57 – RM2) dan nilai yang diperuntukkan kepada komponen aset bersih/ekuiti ialah RM5 (RM60 – RM55).



*Contoh 11: Belian Semula Instrumen Boleh Tukar*

- CI39. Contoh yang berikut menunjukkan cara entiti mengakaunkan belian semula instrumen boleh tukar. Bagi memudahkan, amaun muka instrumen pada permulaannya diandaikan setara dengan amaun bawaan agregat komponen liabiliti dan komponen aset bersih/ekuiti dalam penyata kewangan, iaitu, tidak wujud premium atau diskaun ketika terbitan. Bagi memudahkan, pertimbangan cukai tidak dimasukkan dalam contoh ini.
- CI40. Pada 1 Januari 20X0, Entiti A menerbitkan debentur boleh tukar pada kadar 10 peratus dengan nilai muka sebanyak RM1,000 dan bertarikh matang pada 31 Disember 20X9. Debentur tersebut boleh ditukarkan kepada saham biasa milik Entiti A pada harga pertukaran sebanyak RM25 setiap unit saham. Faedah dibayar setiap setengah tahun secara tunai. Pada tarikh penerbitan, Entiti A mungkin menerbitkan hutang tak boleh tukar dengan tempoh selama sepuluh tahun pada kadar faedah kupon sebanyak 11 peratus.
- CI41. Dalam penyata kewangan Entiti A amaun bawaan debentur tersebut diagihkan sewaktu penerbitan seperti berikut:

	RM
<b>Komponen liabiliti</b>	
Nilai kini 20 bayaran faedah setiap setengah tahun sebanyak RM50, terdiskaun pada 11%	597
Nilai kini RM1,000 dijangka diselesaikan dalam 10 tahun, terdiskaun pada 11%, dikompaunkan setiap setengah tahun	343
	940
<b>Komponen aset bersih/ekuiti</b>	
(perbezaan antara jumlah terimaan RM1,000 dengan RM940 yang diagihkan di atas)	60
<b>Jumlah terimaan</b>	1,000

- CI42. Pada 1 Januari 20X5, debentur boleh tukar tersebut mempunyai nilai saksama RM1,700.
- CI43. Entiti A menawarkan tender kepada pemegang debentur untuk membeli semula debentur tersebut pada harga RM1,700, dan pemegang debentur telah menerima tawaran tersebut. Pada tarikh belian semula, Entiti A boleh menerbitkan hutang tak boleh tukar dengan tempoh selama lima tahun pada kadar faedah kupon sebanyak 8 peratus.

CI44. Harga belian semula tersebut diagihkan seperti berikut:

	Nilai bawaan	Nilai saksama	Perbezaan
	RM	RM	RM
Komponen liabiliti:			
Nilai kini baki 10 bayaran faedah setiap setengah tahun sebanyak RM50, terdiskaun masing-masing pada 11% dan 8%	377	405	
Nilai kini RM1,000 dijangka diselesaikan dalam 5 tahun, terdiskaun masing-masing pada 11% dan 8%,dikompaunkan setiap setengah tahun	585	676	
	962	1,081	(119)
Komponen aset bersih/ekuiti	60	619(a)	(559)
Jumlah	1,022	1,700	(678)

(a) Amaun ini adalah merupakan perbezaan antara amaun nilai saksama yang diagihkan kepada komponen liabiliti dengan harga belian semula sebanyak RM1,700.

CI45. Entiti A mengiktiraf belian semula debentur tersebut seperti yang berikut:

Dt	Komponen liabiliti	RM962	
Dt	Belanja penyelesaian hutang (lebih atau kurangan)	RM119	
Kt	Tunai		RM1,081
<i>Bagi mengiktiraf belian semula komponen liabiliti.</i>			
Dt	Aset bersih/ekuiti	RM619	
Kt	Tunai		RM619
<i>Bagi mengiktiraf bayaran tunai untuk komponen aset bersih/ekuiti.</i>			

CI46. Komponen aset bersih/ekuiti kekal sebagai aset bersih/ekuiti, tetapi boleh dipindahkan daripada satu barisan item dalam aset bersih/ekuiti kepada barisan item yang lain.

*Contoh 12: Pindaan kepada Syarat Instrumen Boleh Tukar bagi Mendorong Penukaran Awal*

CI47. Contoh yang berikut menunjukkan cara entiti mengolah ganjaran tambahan yang dibayar apabila syarat instrumen boleh tukar dipinda bagi mendorong penukaran awal.

CI48. Pada 1 Januari 20X0, Entiti A menerbitkan debentur boleh tukar pada kadar 10 peratus dengan nilai muka sebanyak RM1,000 dengan syarat yang sama seperti yang dinyatakan dalam Contoh 9. Pada 1 Januari 20X1, bagi mendorong penukaran segera debentur boleh tukar, Entiti A mengurangkan harga penukaran kepada RM20 jika debentur tersebut ditukar sebelum 1 Mac 20X1 (iaitu, dalam masa 60 hari).

CI49. Andaikan harga pasaran saham biasa milik Entiti A pada tarikh syarat tersebut dipinda ialah RM40 sesaham. Nilai saksama ganjaran tambahan yang dibayar oleh Entiti A dikira seperti berikut:

**Bilangan saham biasa yang akan diterbitkan kepada pemegang debentur di bawah syarat penukaran yang *dipinda*:**

Amaun muka	RM1,000	
Harga penukaran baharu	/RM20	sesaham
Bilangan saham biasa yang akan diterbitkan sewaktu penukaran	50	saham

*Bilangan saham biasa yang akan diterbitkan kepada pemegang debentur di bawah syarat penukaran asal:*

Amaun muka	RM1,000	
Harga penukaran asal	/RM25	sesaham
Bilangan saham biasa yang akan diterbitkan sewaktu penukaran	40	saham

*Bilangan saham biasa tambahan yang diterbitkan sewaktu penukaran* 10 saham

*Nilai saham biasa **tambahan** yang diterbitkan sewaktu penukaran*

RM40 setiap saham x 10 saham tambahan RM400

CI50. Ganjaran tambahan sebanyak RM400 diiktiraf sebagai rugi dalam lebihan atau kurangan.

**Perbandingan dengan IPSAS 28**

MPSAS 28 *Instrumen Kewangan: Pembentangan* disediakan berasaskan IPSAS 28. Perbezaan utama antara MPSAS 28 dengan IPSAS 28 adalah seperti yang berikut:

- Pada perenggan 7, MPSAS 28 menjelaskan bahawa GBE mengguna pakai piawaian perakaunan diluluskan yang dikeluarkan oleh MASB, manakala IPSAS 28 menjelaskan bahawa GBE mengguna pakai IFRS yang dikeluarkan oleh IASB.